Förhandsbeskedsinstitutet 30 år

Av bitr skattedirektören Peter Wennerholm

Särskilda hänvisningar

LFB	lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor
sakkunniga	1947 års taxeringssakkunniga (Betänkande med förslag om inrättande av en riksskattenämnd m m, SOU 1949:62)
Prop	proposition 1951:64
RR (åtföljd av datum)	regeringsrättens dom
SST rf	Svensk Skattetidnings rättsfallshäfte
E Andersson	Tidskrift utgiven av juridiska föreningen i Finland år 1961, s 16 ff, Edward Andersson, Förfarandet i centralskattenämnden
Jarnerup	Svensk Skattetidning 1959, s 246, ff, Sture Jarnerup, Förhandsbesked i taxeringsfrågor
Ragnemalm	Ragnemalm Hans, Förvaltningsbesluts överklagbarhet

Förhandsbeskedsmöjligheter finns på ett flertal skatteområden. I denna artikel skall jag hålla mig till dess användning inom taxeringsfältet. Regeringsrådet Sture Jarnerup har 1959[1] lämnat en utförlig beskrivning av detta förhandsbeskedsförfarande. Eftersom det framställts önskemål om en uppföljning av Jarnerups arbete har jag velat redovisa en del senare erfarenheter och egna synpunkter på tillämpningen av förhandsbeskedsinstitutet. Men innan jag gör det tycker jag att det är på sin plats att ge några siffror som visar hur man har försökt utnyttja förhandsbeskedsvägen under de gångna åren. Under 1950- talet kom det in cirka 250 ärenden per år. Åren 1960 och 1961 började en ganska snabb upptrappning som ledde till att nämnden under 1960-talets första hälft fick in omkring 400 ärenden per år. Efter en topp 1965 med 418 ärenden sjönk siffrorna över nyinkomna ärenden successivt. Den under nämndens tillvaro lägsta siffran över antalet inkomna ärenden noterades 1971, det år då nämnden införlivades med RSV, 193 ärenden. Det är den enda gång som siffran legat under 200. Från denna vändpunkt har kurvan gått

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

brant uppåt mot siffran 520 för år 1980, som utgör toppnoteringen. Under den första tio- årsperioden av nämndens verksamhet resulterade ungefär 2 av 3 ansökningar i förhandsbesked. Resten återkallades eller avvisades. Den procentuella andelen återkallade eller avvisade ansökningar sjönk under 1960-talet för att därefter stiga. Under 1970-talet har bara mellan 56 och 59 procent av antalet inkomna ärenden lett fram till förhandsbesked.

1 Förhandsbeskedsinstitutets rättsliga natur

De sakkunniga[2] som hade utrett förhandsbeskedsinstitutet föreslog ett icke-processuellt förfarande som bl a innebar att det inte skulle föreligga någon ovillkorlig skyldighet för nämnden att höra det allmännas representant.

Mot detta förslag reagerade flera remissinstanser. Föreningen Sveriges taxeringsintendenter ville att förhandsprövningen på något sätt skulle ha karaktär av process, där den skattskyldige och hans fiskala motpart fick samma möjligheter att utveckla sina synpunkter.[3]

Också kammarrätten vände sig mot de sakkunnigas förslag. Kammarrätten menade att meddelande av förhandsbesked inte kunde ses som en förvaltningsåtgärd, utan måste ses som en dömande verksamhet. Det var därför av största vikt att man i princip använde sig av samma grundsatser i fråga om förfarandet som de som beskattningsdomstolarna tillämpade. Processen borde vara fullt ut kontradiktorisk och ge taxeringsintendenten och kommunen fulla möjligheter att få sina synpunkter beaktade[4]. Departementschefen anslöt sig till dessa synpunkter.[5] Givetvis gäller allmänna förvaltningsrättsliga principer för förhandsbeskedsprocessen. Karakteristiskt för förhandsbeskedsinstitutet är emellertid att det är fråga om en ur den ordinarie skatteprocessen utbruten specialfråga, en fastställelsetalan.[6]. Detta bör fastslås, eftersom olösta frågor får hanteras med denna utgångspunkt.

2 På vilka områden och på vilken typ av frågor kan man få svar genom förhandsbesked?

Det framgår av LFB att frågorna skall gälla inkomstskatt, förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt, ersättningsskatt eller fastighetstaxering. Men det kan också vara frågor om ackumulerad inkomst eller uppskov med realisationsvinstbeskattning och numera även tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt.

Både de sakkunniga och departementschefen ansåg det ogörligt att i lagtext ange på vilka frågor som förhandsbesked kunde ges.

I första hand hade man tänkt sig att förhandsbesked skulle utnyttjas för *bedömningsfrågor*, men också för olika *rättsfrågor*. I förarbetena ges bl a följande exempel på situationer där förhandsbesked borde kunna meddelas: rätt till engångsavdrag för planerade nyanläggningar eller nyanskaffningar och rätt till avskrivning på leveranskontrakt (t ex kontrakt om leverans av fartyg).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

Som ytterligare exempel nämndes det fallet då en rörelse skulle överlåtas. Kontrahenterna kunde då ha ett intresse av att få fastställt om deras fördelning av köpeskillingen på olika tillgångar kunde godtas vid taxeringen. Vid byggnadsarbeten kunde enligt de sakkunniga det vara rimligt att man gav besked om hur stor del av en kostnad som kunde hänföras till reparation och hur stor del som kunde hänföras till ''grundförbättring.'' Vidare borde nämnden kunna svara på vad som i olika sammanhang var att anse såsom god köpmannased i beskattningsfrågor.[7] Exemplet med byggnadsarbete väckte invändningar redan på remisstadiet.[8] Det är också mycket ovanligt att nämnden besvarar sådana frågor. Man kan nog säga att nämnden är beredd att svara om det är en bedömningsfråga, t ex skall en virkestork anses som byggnad eller inventarium, en förstärkning eller viss konkretiserad inredning anses såsom del av byggnadsstommen eller såsom inventarium? Är det fråga om reparation eller underhåll (RÅ 1955 fi not 353 = SST rf 1955 s. 19)? Är det däremot en *utredningsfråga,* t ex det inte ovanliga fallet då man samtidigt skall reparera och bygga om, anses det nog generellt olämpligt att ge förhandsbesked. — Men de sakkunniga var inte främmande för att man i undantagsfall skulle kunna ge förhandsbesked också i *uppskattningsfrågor,* t ex värdering av icke-börsnoterade aktier. Det har också hänt att regeringsrätten gått med på att förhandsbesked ges i sådana frågor. Men jag skulle vilja säga att nämnden är ytterst ovillig att svara på frågor av detta slag. Flera skäl talar också för att man bara i undantagsfall bör ge förhandsbesked i sådana frågor. I botten ligger en utredningsdel och utredningsfrågor anses den ordinarie processen mer lämpad för. För nämnden räcker det inte i dessa fall med en värdering, som redan den ofta är svår och visar stora meningsskiljaktigheter mellan partena. Nämnden måste också införa ett spekulativt moment: Vad kan en köpare inom den närmaste tiden (den tid som skall binda det allmänna) vara beredd att betala för aktierna? Här kan ju svängningarna vara stora och komma snabbt. När det gäller värderingen av fastighet står man vanligen på något säkrare mark, eftersom man här i regel har tillgång till ett bredare jämförelsematerial. I dessa fall kan man nog påräkna ett förhandsbesked om man företer ett tillräckligt utförligt värderingsintyg och taxeringsintendenten inte med något sakligt argument bestrider dess tillförlitlighet.[9]

I ett fall från 1967 accepterade regeringsrätten med 3 röster mot 2 att förhandsbesked gavs i ett ärende som avsåg en fastighets marknadsvärde vid införsäljning till eget bolag. Detta trots att taxeringsintendenten inte ville gå med på ett överlåtelsevärde på mer än hälften av det av nämnden och regeringsrätten godtagna värdet. Regeringsrätten begränsade dock beskedets bindande verkan till 3 månader (RÅ 1967 fi not 1931).

Ofta kan en taxeringsfråga inte besvaras utan en föregående prejudiciell bedömning av en civilrättslig fråga. Enligt min mening är det naturligt att nämnden svarar också på sådana taxeringsfrågor, eftersom den prejudiciella be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

dömningen är en nödvändig konsekvens av skattebestämmelsens uppbyggnad. Regeringsrätten har också svarat på frågor av denna art (RÅ 1956 ref 28).

Sammanfattningsvis kan sägas att förhandsbesked främst ges i bedömnings- och rättsfrågor.

3 Sista ansökningsdag

Först har vi den i 2 § LFB angivna tidsgränsen: Ansökan får inte ges in senare än den dag, då deklaration senast skall lämnas till ledning för den taxering som det är fråga om. Om sökanden inte fått anstånd med att lämna deklaration gäller de i 34 § 1 mom taxeringslagen angivna tiderna. Om ansökan avser flera års taxeringar och ges in för sent för att kunna prövas vid den första taxeringen avvisas ansökningen såvitt avser det årets taxering. Däremot är inte enbart detta förhållande ett hinder för prövning av frågan såvitt avser följande års taxeringar.[10] Samma sak gäller pågående process. Pågår det process taxeringsår 1 om viss fråga utgör detta hinder för meddelande av förhandsbesked detta taxeringsår om just den frågan. Däremot är det inte i och för sig ett hinder mot att ta upp en identisk fråga avseende taxeringsår 2 (se vidare nedan under 4.1 Synnerlig vikt).

4 Grundförutsättningar för sakprövning av förhandsbeskedsansökningar

Om frågan rör enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning räcker det med att frågan är *av vikt* för att förhandsbesked skall kunna meddelas. I de fall någon vill ha svar på en fråga som rör tillämpning av lagen mot skatteflykt kan förhandsbesked ges om det är *av vikt* för sökanden. I övriga fall kan förhandsbesked lämnas bara när det anses vara *av synnerlig vikt* för någon att få svar på en viss fråga. Med någon avses bara den skattskyldige eller den presumtive skattskyldige (t ex stiftarna av ett aktiebolag eller en stiftelse). Beskedet är alltså endast bindande för honom eller henne[11]. Om man skulle utsträcka beskedets bindande verkan längre så skulle beskedet lätt få karaktär av lagstiftning.[12] En doktorand tilldelades 1956 ett anslag från statens samhälls- och rättsvetenskapliga forskningsråd. Rådet hade då utgått ifrån att anslaget skulle vara skattepliktig inkomst för honom. Doktoranden hade tänkt återbetala en viss del av anslaget om bidraget inte var skattepliktigt och frågade därför om så var fallet. Riksskattenämnden besvarade frågan, men regeringsrätten undanröjde förhandsbeskedet, eftersom det inte kunde anses vara av synnerlig vikt för doktoranden (SST rf 1957 s 66 = RÅ 1957 fi not 355). Det händer då och då att den skattskyldige, taxeringsintendenten eller en organisation begär att nämnden skall inte bara svara på den ställda frågan utan göra ett något mer generellt uttalande, men det går alltså inte. — Skälet till att man i lagen skrivit att förhandsbesked *får* (och inte skall) meddelas är att man under förarbetena fann att nämnden måste ha tämligen fria händer att i det enskilda fallet pröva om förhandsbesked borde ges.[13]

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

4.1 Av synnerlig vikt för sökanden

Uttrycket synnerlig markerar en stark begränsning. En sådan markering har också departementschefen gjort i propositionen. Han tryckte där på att det bara var i ett ganska begränsat antal fall som det fanns ett verkligt legitimt behov av bindande förhandsbesked.[14] I ''synnerlig vikt'' ligger både en absolut och en relativ begränsning. Med en absolut begränsning menar jag att det inte får vara en bagatellfråga.[15] Så även om en bagatellfråga i det enskilda fallet är av relativt stor betydelse så skall förhandsbesked inte ges.

Regeringsrätten har undanröjt ett förhandsbesked som nämnden gett om resor till och från arbetet. Den sökande hade uppgivit att för henne var svaret avgörande för om hon skulle fortsätta sin tjänst, som lönade sig dåligt (SST rf 1954 s 101 = RÅ 1954 fi not 919). Det får alltså inte vara fråga om alltför obetydliga värden. Men det räcker inte. Det måste också relativt sett — i förhållande till sökandens situation — vara av synnerlig vikt. I ett fall från 1962 undanröjde regeringsrätten ett av nämnden meddelat förhandsbesked med hänvisning till det som var utrett om sökandens inkomst- och förmögenhetsförhållanden (RÅ 1962 fi not 1016 — 1023; inget återgivande). Men å andra sidan är det heller inte tillräckligt att frågan rör ett stort belopp. Det fordras också att sökandens framtida handlande är beroende av hur skattefrågan besvaras.[16] Av regeringsrättens skrivning i ett flertal ärenden framgår att det i princip är den sökande som har att visa att det är av synnerlig vikt för honom/henne att få förhandsbesked. Detta gäller alldeles särskilt om transaktionen redan är genomförd. I det läget är det nog regelmässigt så att transaktionen måste vara villkorad (att den kan återgå) eller så att ett ogynnsamt förhandsbesked kan pareras på något sätt.[17] Är det av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked ges behöver dock inte dessa villkor vara uppfyllda (se vidare under 4.3).

När anses då en sökande ha försatt sin möjlighet till förhandsbesked p g a *företagen åtgärd?* Jag ska svara med att återge regeringsrättens skrivning i ett ärende från 1969 ang försäljning av en nötkreatursbesättning. Regeringsrätten konstaterade där, att försäljningen till övervägande del gjorts innan ansökningen ingivits och att större delen av återstoden sålts kort tid efter det att ansökningen gjorts och att alla slåttervallar varit upplöjda redan åtskillig tid dessförinnan. Sökanden hade inte visat att förhandsbesked ändå var av synnerlig vikt för honom (RÅ 1969 fi not 1202). Detta uttalande ger enl min mening principen: Ansökningsdagen bör vanligen vara avgörande, men man bör se till alla omständigheter i det enskilda fallet.[18]

Som framgår av de siffror jag angivit inledningsvis har både nämnden och regeringsrätten under senare år avvisat ansökningar i större utsträckning än tidigare. Jag skall med hjälp av några domar visa skärpningen.

I ett fall från 1976 hade sökanden sålt sina aktier i det bolag i vilket han varit *anställd som VD*. Köpeskillingen uppgick till 1 milj kr. Han gjorde gällan-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

de att det förelåg tvång att sälja. Försäljningen hade skett den 30 december 1975 och ansökan kom in drygt en månad senare. Som förklaring uppgav sökanden följande:

Att anhållan om förhandsbesked ingives trots att överlåtelse redan har skett sammanhänger med att aktieförsäljningen av köparen forcerats fram så snabbt under slutet av 1975 att tiden icke medgivit tidigare ansökan. Eftersom köpeskillingen erläggs först 1976 och uppkommen realisationsvinst således taxeras först påföljande år är vidare ett förhandsbesked synnerligen angeläget för klarläggande av den skattemässiga situationen för sökanden.

Nämnden ansåg att det förelåg synnerliga skäl att ge förhandsbesked, men regeringsrätten undanröjde det. Regeringsrättens ordf, Åbjörnsson, var skiljaktig. Han menade bl a att det uppenbarligen måste vara av synnerlig betydelse för sökandens fortsatta ekonomiska planering att få klarhet i sin skattesituation. Han pekade också på att det fanns ett flertal rättsfall, där regeringsrätten hade meddelat förhandsbesked trots att transaktionen redan genomförts (RR 1977 Ba 47 s 776).

Regeringsrättens strängare inställning markeras än mer i ett ärende som regeringsrätten avgjorde i juni 1979. Sökanden hade p g a ett vägrättskontrakt i juni 1977 med vägförvaltningen fått vissa ersättningar. I en ansökan som kom in till nämnden i december 1977 begärde han besked hur ersättningarna skulle behandlas. Nämnden meddelade förhandsbesked, men regeringsrätten undanröjde det. I ett särskilt yttrande betonade regeringsrådet Paulsson med instämmande av regeringsrådet Wahlgren vikten av restriktivitet när det gällde att meddela förhandsbesked. Han hänvisade till regeringsrättens förändrade ställning efter 1971 års förvaltningsreform. Han framhöll också, vilket är en fråga som jag strax kommer till, att alla förhållanden av betydelse måste vara så klarlagda att en fullständig och allsidig bedömning av de rättsliga aspekterna kunde göras.

Ett närliggande fall är det som tidigare kort berörts under rubriken 3 Sista ansökningsdag, nämligen då sökanden genomför transaktionen år 1 utan att ha ett förhandsbesked. Det är väl i och för sig klart att det kan vara av synnerlig vikt för sökanden att då få förhandsbesked år 2. År 1 rörde det kanske ett avdrag på några hundra kr medan det år 2 kan avse ett avsevärt högre belopp. Här har sökanden haft skäl att inte överklaga beslutet år 1. Men om något sådant skäl inte finns utan sökanden frivilligt avstår från att överklaga år 1, för att på så vis kunna kringgå den vanliga instansordningen, kan detta ses som ett missbruk av förhandsbeskedsinstitutet och föranleda avvisning. I ett fall från 1967 undanröjde regeringsrätten ett förhandsbesked avseende 1967 och 1968 års taxeringar med följande motivering: ''Enär vid tiden för ansökningens prövning hos riksskattenämnden frågan om tidpunkten när jordstyckningsrörelsen skall anses ha tagit sin början var föremål för prövning med anledning av klagandenas besvär över 1963 års taxering, samt klagandena icke förebragt någon omständighet på grund varav det ändå skulle vara av synner-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

lig vikt för dem att erhålla förhandsbesked i denna fråga ---'' (RÅ 1967 fi not 1696). Edward Andersson uppger att centralskattenämnden i ett fall från 1960 intagit samma ståndpunkt.[19]

Regeringsrättens nu redovisade strängare inställning kan få särskild betydelse i de fall då ansökningarna inte genomarbetas tillräckligt. Den som t ex i en ansökning ställer upp ett flertal alternativ och under varje alternativ ett flertal frågor måste sägas ta en risk.[20] De sakkunniga betonade att det ankom på nämnden att tillse att frågerätten inte missbrukades. Denna borde inte få utnyttjas i vilken utsträckning som helst för erhållande av upplysning om den ur skattesynpunkt förmånligaste vägen för att genomföra en viss transaktion.[21] Med detta vill jag givetvis inte ha sagt att det skulle vara omöjligt att få svar på flera alternativa vägar, men det skall vara fråga om en *konkret* och *aktuell* transaktion.[22] I lagen står det att det skall gälla *viss* fråga (se 1 § och 4 § andra stycket LFB).

4.1.1. Förlängningsfallen

Om ett förhandsbesked t ex gäller avskrivningstid på en tillfällig byggnad och nämnden skulle finna att den bör få skrivas av på tio år ges förhandsbeskedet ändå i regel inte giltighet för mer än ett, två eller högst tre år. Edward Andersson menar med fog att någon risk för att skattemyndigheterna i fortsättningen utan skäl skulle avvika från den fastslagna principen knappast finns.[23] Om det finns en lagregel eller en anvisning som ger svar på frågan anses det regelmässigt inte vara av synnerlig vikt att ge förhandsbesked.[24] Man kan då fråga sig om det skall vara möjligt att få giltighetstiden för ett tidigare meddelat förhandsbesked förlängd. Grunderna för taxeringen är ju redan givna i det första förhandsbeskedet. Det som sökanden har förlorat är den trygghet som beskedets rättskraft ger. Det kan anföras en hel rad skäl både för och emot. Jag skall nöja mig med att konstatera att nämnden hittills som regel ansett sig böra meddela förlängning, om sökanden begärt det och lämnat oförändrade förutsättningar. I vissa fall går det givetvis inte att ge oförändrade förutsättningar och därmed förlängning. Ett exempel får räcka: Införsäljning av fastighet till eget bolag till ett försäljningspris som nämnden bedömt såsom liggande på marknadsvärdenivå. Prisutvecklingen på fastighetsmarknaden gör snabbt den i det första förhandsbeskedsärendet lämnade utredningen inaktuell. — Om hittillsvarande liberala praxis kommer att stå sig i förlängningsfallen är väl, inte minst mot bakgrund av nämndens allt större arbetsbörda, ovisst.

4.1.2. Omprövning

En förlängningsfallen närliggande fråga är om man kan få samma sak prövad två gånger. Det torde inte vara möjligt. Är man inte nöjd med rättsnämn-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

dens beslut skall man klaga inom besvärstiden. Sedan beslutet vunnit laga kraft kan man normalt inte få frågan prövad på nytt under oförändrade förutsättningar.[25] Men vad är oförändrade förutsättningar? Eftersom man i förlängningsfallen får svar på samma sakfråga för senare års taxering på grund av att rättskraften inte sträcker sig utöver det (el de) år som det tidigare meddelade förhandsbeskedet avser, bildar förhandsbeskedets giltighetstid en tidsmässig ram. I RÅ 1967 fi not 368 konstaterade regeringsrätten att det tidigare meddelade förhandsbeskedet endast skulle gälla vid 1966 och 1967 års taxeringar. Regeringsrätten tog därför upp den nya ansökningen till prövning, men lämnade besvären utan bifall, eftersom inga nya omständigheter visats föreligga. Om det första förhandsbeskedet avser bestämda taxeringar möter det således inte ur res judicata-synpunkt något hinder mot att ta upp frågan på nytt avseende en senare taxering. Detta innebär dock inte utan vidare att sökanden kan få ett nytt förhandsbesked. Såsom Jarnerup påpekar kan det ibland inte anses vara av synnerlig vikt för sökanden att få ett nytt besked beträffande samma fråga, även om det skulle röra sig om ett annat års taxering.[26] Men föreligger nya omständigheter kan omprövning ske. I ett fall från 1957 var förhållandena följande. Ett boktryckeriaktiebolag begärde förhandsbesked om rätt till avdrag för avsättning till pensionsstiftelse för pensionering av en anställd. Eftersom denne genom en nära anhörigs aktieinnehav ansågs ha avgörande inflytande i sökandebolaget förklarade nämnden att bolaget ''för det dåvarande'' inte hade rätt till avdrag. Bolaget begärde omprövning och framhöll att den tidigare avsättningen avsett 1955 års bokslut och att det nu var fråga om 1956 års bokslut. Riksskattenämnden fann att sådana ändrade förhållanden inte inträtt att nytt förhandsbesked kunde meddelas. Men regeringsrätten fann att de omständigheter på vilka den nya ansökningen grundade sig så väsentligt skiljde sig från dem som legat till grund för det tidigare förhandsbeskedet att hinder för ett nytt förhandsbesked inte kunde anses föreligga (RÅ 1957 fi not 1202; inget återgivande).

Sedan regeringsrätten återförvisat ärendet tog riksskattenämnden upp ärendet och förklarade i nytt förhandsbesked att bolaget hade rätt till avdrag. I undantagsfall begränsas förhandsbeskedet inte till viss eller vissa taxeringar. Då kan man givetvis inte få förhandsbeskedsfrågan behandlad på nytt bara genom en hänvisning till ändrade tidsplaner. Allmänt kan dock sägas att sakprövning på grund av res judicata endast torde vägras vid full identitet mellan ansökningarna. En annan sak är att det lär vara ganska utsiktslöst att få ett ändrat beslut till stånd, om man inte kan ange nya mer väsentliga omständigheter.[27]

4.2. Av vikt för sökanden

När lagen mot skatteflykt infördes vidgades möjligheterna att få förhandsbesked. Om ansökningen gäller tillämpning av den lagen får förhandsbesked

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

meddelas om det är av vikt för sökanden. För frågor som avser lagen mot skatteflykt gäller således en avsevärt lägre kvalifikationsnivå för att få förhandsbesked. Bagatellfrågor anses dock inte vara av vikt för sökanden att få svar på.[28] Lagen mot skatteflykt kan tillämpas bara om förfarandet rör ''en icke oväsentlig skatteförmån''. Av förarbetena framgår att detta innebär att beloppet måste uppgå till minst något 1 000-tal kronor. Därmed har man en miniminivå för rätt till förhandsbesked på denna grund. Eftersom det skall vara av vikt *för sökanden* måste det som ovan sagts under ''Av synnerlig vikt för sökanden'' gälla också här. Frågans betydelse måste alltså sättas i relation till den enskilde sökandens förhållanden. Under förarbetena till lagen mot skatteflykt har man tryckt på att förhandsbeskedsmöjligheten utgör en garant för rättssäkerheten. Med hänsyn härtill kan man nog påräkna en generös tillämpning av denna grund för förhandsbesked. Om man ger nämnden tillräckligt underlag kan man i allmänhet räkna med svar på allvarligt menade frågor.[29] Beträffande underlaget gäller detsamma som för övriga ansökningar.[30]

4.3 Av vikt för enhetlig lagtolkning och rättstillämpning

När förhandsbeskedsinstitutet introducerades begränsades förhandsbeskedsmöjligheten till de fall då det kunde anses vara av synnerlig vikt *för sökanden* att få förhandsbesked. Den praktiska tillämpningen visade emellertid snart att det fanns ett behov av förhandsbesked också till ledning för enhetlig lagtolkning och rättstillämpning, även om det i det enskilda fallet inte kunde anses vara av synnerlig vikt för sökanden att få förhandsbesked. Nämnden försökte komma till rätta med situationen genom en liberal tolkning av begreppet synnerlig vikt. Mot bakgrund av lagens ordalydelse och klara uttalanden i förarbetena ansåg regeringsrätten emellertid det omöjligt att ge förhandsbesked i sådana fall. När dessa förhandsbesked överklagades undanröjde regeringsrätten därför beskeden.

Efter en utredning inom finansdepartementet vidgades 1960 möjligheterna att ge förhandsbesked till att också avse prejudikatfall. I den promemoria som låg till grund för ändringen konstaterades bl a att förhandsbeskedsinstitutet, som från början varit avsett att tjäna de enskilda skattskyldigas intresse av att få snabba besked rörande sina skatteförhållanden, alltmer kommit att uppfattas också som ett medel att snabbt få aktuella prejudikatfrågor lösta. Denna utveckling fick ses mot bakgrund av vår invecklade skattelagstiftning, de höga skatterna och den långa tid, som processen hos skattedomstolarna tog. Dessa förhållanden hade skapat ett starkt behov av snabba och auktoritativa besked om hur författningarna skulle tillämpas. I promemorian kom man fram till att då gällande bestämmelser hade den verkan, att de visserligen inte lade hinder i vägen för prejudikat såsom en biprodukt, när det fanns förutsättningar att på annan grund ge förhandsbesked, men annars åstadkom de en helt irrationell

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

begränsning av möjligheterna att få prejudicerande avgöranden i viktiga frågor.[31] Kammarrätten tillstyrkte utvidgningen och påpekade bl a, att de mål som fördes fram i den vanliga skatteprocessen ofta var olämpliga som grund för prejudikat, eftersom de var belastade med biomständigheter och brister i utredningen. I några remissyttranden tog man upp frågan om inte ett besked som meddelats av prejudikatskäl alltid borde prövas av regeringsrätten. Departementschefen ville visserligen inte ha ett obligatoriskt underställningsförfarande, men förklarade att det med tanke på ändringens syfte i och för sig var önskvärt att frågan genom besvär regelmässigt drogs under regeringsrättens prövning.[32]

Den omständigheten att nämnden ger förhandsbesked med hänvisning till att frågan är av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning ökar givetvis inte beskedets allmängiltighet. Formellt kan det bara binda sökandens taxering. Verkligt prejudikatvärde får det — liksom förhandsbesked meddelade på annan grund — bara om det prövats av regeringsrätten. Ärenden som inte överprövats av regeringsrätten publiceras endast i mycket begränsad omfattning. Men när det gäller ansökningar som tas upp med hänvisning till prejudikatsintresset försöker verket att publicera också sådana förhandsbesked, som inte överprövats. Ibland är det dock inte möjligt, eftersom en publicering i en del fall inte kan ske ens i ''mörkat'' skick utan att sökandens identitet röjs. Om sökanden då vägrar att gå med på publicering, måste verket avstå från denna rättsinformation.[33] — Det kan i sammanhanget vara värt att nämna att avgiften för förhandsbesked meddelade med åberopande av frågans betydelse för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning regelmässigt sätts mycket lågt. Denna grund för förhandsbesked har sedan den tillkom uttryckligen åberopats av nämnden i 35—40 fall. Såvitt jag funnit har det nästan uteslutande avsett frågor som varit av vikt för enhetlig rättstillämpning. Den klart största gruppen har rört frågor om rätt till avdrag för kostnader, som inte kan sägas röra stora belopp, men som varit aktuella för många människor. En annan stor grupp ansökningar har gällt skattefrågor vid emissioner och värdepappersbyten. Det har då kunnat vara fråga om den skattemässiga behandlingen av en teckningsrätt med ett mycket lågt värde.

Det kan tyckas egendomligt att denna grund inte åberopats i fler fall än knappt 2 per år. En anledning härtill kan vara att nämnden inte åberopar denna grund, om den samtidigt finner att ett svar på frågan också är av synnerlig vikt för sökanden. En annan anledning kan vara att det är myndigheterna, och inte de enskilda, som har ansvaret för en enhetlig lagtolkning och rättstillämpning, men dessa har inte rätt att söka och få förhandsbesked.

5 Förutsättningar, frågor och utredningsansvar

Prövningen skall avse en eller flera bestämda transaktioner där relevanta omständigheter är entydigt angivna. Det är i första hand den skattskyldiges

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

sak att presentera ett så pass utförligt material att det kan läggas till grund för en saklig prövning.[34] Är viktiga omständigheter stridiga går det inte att ge förhandsbesked (RÅ 1976 Ba 83 s Ba 11). Principen för förhandsbeskedsprövningen uttalade regeringsrätten i ett avgörande 1979 på följande sätt:

> Förhandsbeskedet skall grundas på de faktiska förhållanden som --- redovisats av (sökanden) eller, i den mån de tillförts målet av taxeringsintendenten, vitsordats eller lämnats obestridda av (sökanden).

Som tidigare sagts skall förhandsbeskedet grundas på faktiska förhållanden och inte på några hypotetiska förutsättningar. Men det som regeringsrätten framförallt vill trycka på är naturligtvis att det i princip är sökanden som ger den processuella ramen.[35] Därmed har man också placerat det primära utredningsansvaret, nämligen hos sökanden. Han måste ge en precis fråga och underlag som är tillräckligt för bedömning av transaktionens verkliga innebörd och skattekonsekvenser.[36] Men departementschefen framhöll att under beredningsarbetet inom nämndens kansli så borde sökanden uppmärksammas på eventuella behov av ytterligare upplysningar och beredas tillfälle att komma in med sådana.[37] Jarnerup påpekar att också taxeringsintendenten bör medverka till att beskedet blir så fullständigt som möjligt.[38]

Taxeringsintendentens del i utredningsansvaret kan exemplifieras med några uttalanden som regeringsrätten gjort i två domar från 1977 och 1978. I det första ärendet var frågan om sökandebolaget var ett sådant fåmansföretag som hade verksamhetsgrenar som var oberoende av varandra (35 § 1 a mom 7 st b) kommunalskattelagen). Där kom bolaget med en hel del utredning i form av olika avtal. Regeringsrätten förklarade att bolaget inte var ett sådan fåmansföretag, eftersom taxeringsintendenten inte påstått att andra principer gällde än de som avtalats (RÅ 1978 ref 1:52). I det andra ärendet var det fråga om rätt till uppskov med beskattning av realisationsvinst. Sökanden var sjukpensionär. Han ägde en liten jordbruksfastighet på en ort. Hans familj var bosatt på en annan ort. Själv gjorde han gällande att han rätteligen borde vara mantalskriven på jordbruksfastigheten. Han lämnade också en hel del upplysningar om sig själv och sina boendeförhållanden. I sin dom redogjorde regeringsrätten (RÅ 1978 Aa 220, s 490) för dessa. Därefter förklarade regeringsrätten följande:

> I målet har inte från det allmännas sida anförts omständigheter som föranleder att förhandsbeskedet i frågan om rätt mantalskrivningsort inte bör grundas enbart på de förutsättningar beträffande (sökandens) bosättnings- och levnadsförhållanden som denne angivit i samband med sin ansökan.

Det kan diskuteras om det är lämpligt att ge förhandsbesked i utflyttningsfall. När den s k 3-årsregeln infördes så var det naturligtvis många som ville veta hur man skulle bedöma kriteriet ''väsentlig anknytning'', men med åren har kanske fallen tenderat till att i hög grad bli utredningsärenden. Men rege-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

ringsrätten har ändå gått med på att förhandsbesked ges. I ett sådant fall (RÅ 1975 Aa 909, s Aa 338) utredde taxeringsintendenten en hel del väsentliga omständigheter. Regeringsrätten redogjorde för dessa i sin dom och förklarade därefter:

> Nu angivna omständigheter jämte vad i övrigt i målet förekommit ger vid handen att bostaden i Sverige alltjämt står till (sökandens) förfogande i huvudsakligen samma utsträckning som tidigare. — Gentemot vad sålunda förekommit kan sökanden ej anses ha visat att han icke fortfarande har väsentlig anknytning till Sverige.

För att förhandsbesked skall ges i ett fall där utredningen är det avgörande måste denna dock vara klar (jfr det som ovan sagts under 2). Är uppgifterna om vad som gäller inte ostridiga får det nog anses olämpligt att förhandsbesked ges. Det skulle kunna leda till rent hypotetiska förhandsbesked, vilket skulle strida mot principen att förhandsbeskedet skall avse en konkret situation. Vidare bör det framgå att det finns någon omständighet som gör en förhandsbeskedsprövning befogad, någon viss bedömnings-eller rättsfråga.

Om svaret på en fråga om tillämpning av den s k 3-årsregeln skulle bli att sökanden enligt intern svensk rätt är att anse såsom bosatt i Sverige, kan sökanden vilja veta om ett tillämpligt dubbelbeskattningsavtal ger ett annat svar. I ett fall är det klart att sökanden inte kan få ett sådant svar. Jag syftar på det svensk/spanska avtalet. Av artikel IV punkt 3 och punkt II i protokollet framgår att då en fysisk person har hemvist i Sverige enligt den s k 3-års regeln och samtidigt hemvist i Spanien frågan om hans hemvist enligt avtalet skall lösas genom en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i Sverige och Spanien. Vid remissbehandlingen kritiserade riksskatteverket (som är svensk behörig myndighet) bestämmelserna och framhöll bl a, att det för den enskilde måste framstå som otillfredsställande att inte i förväg kunna bedöma sitt skatterättsliga hemvist.[39] Regeringsrätten har emellertid funnit att detsamma gäller avtalet med Frankrike.[40] Enligt artikel 14 i det avtalet gäller följande i fråga om fysisk persons hemvist. I första hand bestäms detta av personens normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem. Om han eller hon saknar en sådan ort anses hemvistet finnas där personen uppehåller sig. I annat fall är medborgarskapet avgörande. I punkt 12 av protokollet till avtalet anges att vid tvivelsmål rörande frågan, i vilken av de båda staterna en fysisk person skall anses ha sitt skatterättsliga hemvist, avgörande skall träffas genom särskild överenskommelse mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter.

Man kan tycka att det skulle vara befogat att den skattskyldige i förväg fick veta om man från svensk sida hävdade att han var bosatt i Sverige. Skulle franska beskattningsmyndigheter mena att han enligt avtalet var bosatt i Frankrike skulle han med åberopande av punkt 12 i protokollet direkt kunna be budgetdepartementet om bistånd. — Det bör kanske i detta sammanhang tilläggas att det ofta kan vara svårt att i förväg få tillräckligt med konkret underlag för att pröva tillämpligheten av ett dubbelbeskattningsavtal.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

Med förutsättningar för förhandsbesked avser man inte enbart faktiska förhållanden. Det kan också vara fråga om rena rättsliga bedömningar. I ett ärende där en sökande ville ha uppskov med beskattning av realisationsvinst konstaterade regeringsrätten: ''Av sökanden angiven förutsättning för det sökta förhandsbeskedet är emellertid att ersättningsfastigheten vid förvärvet kommer att utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelse''.[41] Sökanden kunde då inte få uppskov med beskattningen.

I vissa grundläggande delar brukar nämnden vilja ha skriftligt underlag. Det måste till en början vara helt klart att det är ett förhandsbesked sökanden vill ha. Detta beror naturligtvis på att sökanden regelmässigt blir ålagd att betala en avgift. Också den fråga eller de frågor som sökanden vill ha svar på bör vara skriftligt dokumenterade. Frågan utgör ju grunden för hela förfarandet. Men en precisering av frågan kan godtas per telefon (RÅ 1978 Aa 140, s 458). Eftersom det är ett skriftligt förfarande har ett eventuellt ombud att inge fullmakt.

6 Grunderna för taxering

I normalfallet skall — såsom framgår av lagtexten — i förhandsbeskedet anges endast de grunder som skall följas vid taxeringen. Jarnerup påpekar i sin artikel att man inte alltid kan klargöra grunderna utan att komma in på beloppet av en intäkt eller ett avdrag eller ett värde på en tillgång. Det finns exempel på fall då regeringsrätten gått med på att ett förhandsbesked ges vari en viss nedskrivningsprocent på ett bolags lager av värdepapper anges. Men det finns också exempel på motsatsen.[42] Möjligen har här inställningen från det allmännas sida betydelse. Om taxeringsintendenten anser att utredningen är så klar att det allmänna kan bindas vid en viss procentsats och övriga omständigheter inte talar emot bör ett sådant förhandsbesked kunna ges.

Jarnerup menar att det inte bör vara något hinder att få förhandsbesked t ex beträffande tillåtet värdeminskningsavdrag i den form, att avskrivningsprocenten anges till siffran.[43]

7 Förfarandet hos regeringsrätten

Ett beslut av nämnden att avvisa en ansökning kan inte överklagas. Detta framgår av 6 § andra stycket LFB. Såsom framgått av avsnittet om omprövning har regeringsrätten i plenum fastslagit att vägran att meddela nytt förhandsbesked i samma fråga som tidigare prövats inte är att jämställa med avvisning.[44] Sådant beslut av nämnden kan därför överklagas i samma ordning som gäller för förhandsbesked. Ett förhandsbesked kan i enlighet med allmänna förvaltningsprocessrättsliga regler överklagas av dem som är parter (se närmare 6 § LFB).

Besvär anförs direkt hos regeringsrätten, som upptar dem utan prövnings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

tillstånd. Besvären skall anföras inom en månad från den dag, då klaganden fick del av förhandsbeskedet (7 § LFB).

Om frågan berör dels statsskatten i x-län dels kommunalskatten i y-län kan taxeringsintendenten i y-län inte förlita sig på att taxeringsintendenten i x-län anfört besvär. Är han inte nöjd med nämndens beslut måste också han klaga (RÅ 1967 ref 41). Det räcker inte med att part i en förklaring över motpartens besvär lägger in ett eget yrkande (RÅ 1953 fi not 770, RÅ 1962 fi not 1174-8 och RÅ 1963 fi not 714-9; inget av dem innehåller återgivande). För att regeringsrätten skall pröva ett sådant yrkande måste i vart fall förklaringen ha kommit in inom den egna besvärstiden.[45] Dessutom måste det klart framgå att man yrkar ändring i nämndens beslut.

Regeringsrätten kan också utan yrkande av part undanröja ett överklagat förhandsbesked. Mutén har kritiserat denna ordning med hänsyn till risken för reformatio in pejus. ''En sökande, som högt värderar vissheten om vilken utgång han har att räkna med, kan finna det alltför vågsamt att överklaga ett förhandsbesked, som delvis gått honom emot, med risk att få hela förhandsbeskedet undanröjt, även i den mån det gått till hans fördel. Det är ju inte alla gånger, som det tekniskt är möjligt att låta besvären till högsta instans avse enbart en begränsad del av ärendet''.[46] I samband med 1960 års ändringar berördes frågan om regeringsrättens befogenhet att pröva om förhandsbesked bort ges. Departementschefen förklarade då att regeringsrätten också i de då aktuella fallen (enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning) borde ha befogenhet att avgöra om målet var av sådan art att förhandsbesked bort meddelas.[47]

Av allmänna regler följer att man bara kan klaga på ett beslut, om det gått en emot (33 § förvaltningsprocesslagen). Detta fråntar dock inte i och för sig taxeringsintendenten möjligheten att klaga till den skattskyldiges förmån, om intendenten hos nämnden gått på en mildare linje än den som nämnden stannat för, eftersom beskedet gått emot den mening som han hävdat hos nämnden (RSV Dt/FB 1979:3). Något allmänt underställningsinstitut finns dock inte. I ett fall från slutet av 1960-talet (RÅ 1968 fi not 1442) gick taxeringsintendenten hos nämnden på i princip den skattskyldiges linje. Riksskattenämnden gjorde detsamma, men ordföranden, en ledamot och byråchefen hos nämnden var skiljaktiga. Taxeringsintendenten klagade hos regeringsrätten men förklarade där att han fortfarande var av samma mening, men att han, med hänsyn till den starka dissensen i riksskattenämnden ansett det vara sin plikt att föra ärendet till regeringsrätten. På det svarade regeringsrätten på följande sätt:

Förhandsbeskedet överensstämmer i allo med den uppfattning, som taxeringsintendenten förfäktat hos riksskattenämnden. I besvären har taxeringsintendenten väl förklarat sig vilja hänskjuta avgörandet av den saken till Kungl Maj:t, men icke frånträtt sin förut uttalade uppfattning eller på annat sätt gjort gällande, att skäl föreligger för ändring av förhandsbeskedet. Hans talan kan således icke anses innefatta något yrkande om ändring av förhandsbeskedet. — Vad i förordningen om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i taxerings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

frågor är föreskrivet om rätt för taxeringsintendent att anföra besvär över beslut varigenom riksskattenämnden meddelat förhandsbesked kan icke anses innebära befogenhet att sålunda utan ändringsyrkande påkalla Kungl Maj:ts prövning av riksskattenämndens beslut.

Jarnerup påpekar i sin artikel att man genom besvärsmöjligheten skapat en möjlighet att undvika att olika praxis utbildas hos riksskattenämnden och hos skattedomstolarna. Han menar att det är angeläget att taxeringsintendenten utnyttjar sin besvärsrätt om nämndens beslut skulle avvika från regeringsrättens eller kammarrättens praxis.[48]

7.1 Talan mot domskäl

Inom den allmänna förvaltningsprocessen är det normalt inte tillåtet att föra talan mot domskäl. Frågan är då om förhandsbeskedsinstitutets speciella karaktär motiverar ett annat svar. Jag skall försöka besvara frågan med hjälp av en regeringsrättsdom från 1979 (RÅ 1979 Aa 98, s 478). Sökande var där en orden som begärde svar på frågan om den uppfyllde de fyra villkor för ideell förening, som anges i punkt 9 a)—d) anvisningarna till 53 § KL och därför utgjorde sådan ideell förening som avsågs i 53 § 1 mom första stycket e) KL. Nämnden fann att orden inte uppfyllde villkoren i punkt 9 a), b) och d) i dessa anvisningar. Nämnden förklarade därför att orden inte utgjorde en sådan ideell förening som avsågs i 53 § 1 mom första stycket KL. Taxeringintendenten klagade hos regeringsrätten och yrkade att inte heller det i c) angivna villkoret skulle anses uppfyllt. Regeringsrätten tog upp besvären till prövning (och biföll dem). Förklaringen till att regeringsrätten prövat taxeringsintendentens besvär torde ligga i den skillnad som finns mellan den ordinarie processen och förhandsbeskedsprocessen. I den senare skall fastläggas de grunder som skall följas vid taxeringen. Det är alltså inte som i den vanliga taxeringsprocessen beloppen utan frågan, som bildar den processuella ramen. I detta fall kan regeringsrätten antas ha ansett att det är villkoren i punkt 9 a)—d) anvisningarna till 53 § KL som utgör grunden för frågan. Stadgandet i 53 § 1 mom första stycket e) tillför inte taxeringsfrågan något ytterligare. — Jarnerup säger ganska träffande att man med en viss förenkling kan säga, att motiveringen i den vanliga processen i förhandsbeskedsprocessen blir slutet.[49] Det finns dock en senare meddelad dom (RÅ 1979 Ba 147, s 811), vari regeringsrätten vägrat att pröva taxeringsintendentens besvär under hänvisning till att yrkandet inte avsåg ändring av beslutet utan endast av grunderna för detta. Detta kan dock ha berott på att taxeringsintendenten inte hade angivit att de olika grunderna faktiskt gav olika taxeringsmässiga resultat.

7.2 Nya yrkanden, nya förutsättningar, nya upplysningar

Som framgår av det som tidigare sagts är det *frågan* och de *förutsättningar* på vilka den vilar som bestämmer processramen. Regeringsrättens sak är att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

överpröva förhandsbeskedet på dessa premisser. Detta innebär enligt min uppfattning att man i princip inte hos regeringsrätten kan komma med ändringar i dessa. Justeringar bör inte få ske om dessa skulle medföra nytt beredningsarbete. Så kan vara fallet redan om man begär att beskedet skall gälla ytterligare någon taxering (RÅ 1952 fi not 731; inget återgivande). Rätt till nedskrivning på organisationsaktier föreligger kanske inte för taxeringsår 1, men hur det förhåller sig för taxeringsår 2 kan man kanske inte fastslå utan ytterligare utredning. Rör frågan en fastighets marknadsvärde kanske man vågar uttala sig för taxeringsår 1, men innan ett uttalande för taxeringsår 2 görs fordras ofta utredning om fastighetsmarknadens vidareutveckling. Ibland kan t o m en begränsning av frågan vara att anse som otillåten ändring av talan. Ett fall från 1971 kan exemplifiera detta. Sökanden ägde en större jordbruksfastighet. Nu hade förhandlingar inletts med kommunala intressenter om köp av fastigheten för att cirka 5 ha av denna behövdes för kommunikationsändamål. Sökanden hävdade att det förelåg tvång. Nämnden ansåg att det inte var fråga om en tvångsförsäljning. Sökanden fullföljde sin talan, men yrkade vidare att i vart fall en försäljning av området på cirka 5 ha borde anses såsom en tvångsförsäljning. Regeringsrätten konstaterade att den i målet lämnade utredningen inte visade, att en försäljning av hela fastigheten var att anse såsom tvångsförsäljning. Det nya yrkandet, som avsåg försäljning av viss del av fastigheten, tog regeringsrätten inte upp till prövning (RÅ 1971 fi not 733). En prövning av om en försäljning av en fastighet varav endast en mindre del behövs för samfärdsel och en prövning av en försäljning av mark som helt behövs för detta ändamål är två helt skilda saker som förutsätter olika beredningsarbeten.

Kommer man hos regeringsrätten med nya frågor besvaras alltså inte dessa. Jag har dock funnit ett fall från 1958 (RÅ 1958 ref 61) där regeringsrätten återförvisade ärendet sedan sökanden utvidgat frågan. Hos nämnden hade sökanden frågat om varulagret fick tas upp till 75 procent av varulagrets värde. Nämnden förklarade att det värdet inte kunde godtas. Hos regeringsrätten yrkade sökanden i första hand att frågan skulle besvaras jakande. Om så inte kunde ske ville sökanden ha besked om det lägsta belopp till vilket lagret fick tas upp. Regeringsrätten delade nämndens uppfattning beträffande huvudyrkandet, men återförvisade ärendet till nämnden för behandling av det hos regeringsrätten framställda andrahandsyrkandet. Återförvisningen kan nog närmast förklaras med att regeringsrätten ansett att nämnden tolkat sökandens fråga alltför bokstavligt. — Framgår det hos regeringsrätten att förutsättningarna för förhandsbeskedet ändrats undanröjer regeringsrätten beskedet (RÅ 1954 fi not 1781; inget återgivande). Detta följer av principen att förhandsbeskedet skall avse en konkret situation.

Däremot är det inte något som hindrar att parterna hos regeringsrätten lämnar *nya upplysningar* som belyser frågan och förutsättningarna. Sådana upplysningar kan leda till att regeringsrätten återförvisar ärendet till nämnden

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

(RÅ 1971 fi not 27, SST rf 1962 s 64 = RÅ 1962 fi not 688—92). Men om regeringsrätten finner att ytterligare beredning inte behövs avgör man ärendet direkt (RÅ 1964 fi not 345; inget återgivande och RÅ 1970 fi not 306). Om nämnden förklarat att svar inte behövs på viss fråga med hänsyn till svaret på annan fråga så innebär det inte att den frågan avvisats. Om regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet kan frågan därför — efter återförvisning — på nytt prövas av nämnden.[50]

8 Tillämpning av förhandsbesked

Jarnerup behandlar förutsättningarna för förhandsbeskedets tillämpning vid taxeringen (Jarnerup s 271—273). Det kan dock vara på sin plats att här avslutningsvis sammanfatta huvudförutsättningarna för förhandsbeskedets bindande verkan vid taxeringen. Den omständigheten att förhandsbeskedet vunnit laga kraft innebär inte att den skattskyldige ovillkorligen skall taxeras enligt grunderna i förhandsbeskedet.[51] Härför förutsätts att den skattskyldige åberopar förhandsbeskedet. Om förhandsbesked inte föreligger innan taxeringsnämnden avslutat sitt arbete måste sökanden hålla sin talan öppen genom besvär hos länsrätten. Vidare förutsätts att det inte, sedan förhandsbesked lämnats, gjorts någon lagändring som har betydelse för den i förhandsbeskedet behandlade saken. Slutligen förutsätts att sökanden lämnar taxeringsnämnden de upplysningar som nämnden behöver för att kunna konstatera att de i ärendet angivna förutsättningarna är uppfyllda. Såsom Edward Andersson påpekar får dock inte irrelevanta oriktigheter eller inexaktheter medföra att förhandsbeskedet inte tillämpas.[52]

Noter

[1]Förvaltningsrättslig tidskrift 1959 s 17 ff och Svensk skattetidning 1959 s 246 ff
[2]sakkunniga s109
[3]prop s 37
[4]prop s 107
[5]prop s 111—112
[6]prop s 32—33 och 107. Jfr Ragnemalm s 524
[7]prop s 103
[8]prop s 107
[9]Jfr det av Jarnerup återgivna och kommenterade fallet RÅ 1953 fi not 1897 (Jarnerup s 260).
[10]Jarnerup s 253
[11]prop s 103
[12]DepC i prop s 114
[13]sakkunniga s 53 och DepC i prop s 112
[14]DepC i prop s 45
[15]sakkunniga s 53
[16]Jfr prop 1960:79 s 31 och 33 och RR 1977 Ba 47 (s 776) som rörde miljonbelopp.
[17]SST rf 1967 s 121 = RÅ 1967 fi not 552. Innan regeringsrätten sakprövade inkomna besvär över meddelat förhandsbesked infordrade regeringsrätten uppgift från sökanden om att han tecknat en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

pensionsförsäkring. Sökanden kom in med uppgift från försäkringsbolaget som visade att han tecknat en pensionsförsäkring, men förbehållit sig valfrihet betr. försäkringens åsatta skattekategori. Jfr även RÅ 1956 fi not 1165; inget återgivande (hos Jarnerup (s 250) finns ett kortfattat referat). I både detta och ett fall från 1959 (RÅ 1959 fi not 1712) undanröjdes förhandsbeskeden, eftersom sökandena inte visat på någon omständighet varför förhandsbesked bort meddelas. Jfr även RÅ 1966 fi not 43 och RÅ 1967 fi not 678. I ett fall från 1977 (RR 1977 Aa 70 s 426; inget återgivande) har dock regeringsrätten med 3 röster mot 2 meddelat förhandsbesked i ett ärende som avsåg en redan företagen försäljning. De tre som ville ge förhandsbesked hänvisade ''bland annat'' till att invändning inte gjorts mot att förhandsbesked lämnades.

[18]I ett fall från 1966 (RÅ 1966 fi not496) om fastighetsförsäljning var man ännu strängare. Ansökningen kom in den 30 september 1964. Den aktuella fastigheten såldes med tillträde mindre än 1 1/2 månad senare, den 9 november 1964. Riksskattenämnden prövade ansökningen den 29 april 1965. Regeringsrätten undanröjde förhandsbeskedet, eftersom sökanden sålt fastigheten med tillträde den 9 november 1964 d v s redan innan förhandsbesked meddelades. Regeringsrätten måste ha ansett att ansökan ingavs så sent att transaktionen i realiteten redan var företagen. Möjligen var detta också skälet i ett mål som var uppe i regeringsrätten året därpå. Där fann regringsrätten att, sedan sökanden upplyst att den i ärendet aktuella fastigheten sålts innan regeringsrätten avgjort målet, besked inte längre kunde anses vara av synnerlig vikt för sökanden (RÅ 1967 fi not 637). Utgången kan tolkas än strängare. Men det är svårt att tro att regeringsrätten skulle mena att domstolarnas balanssituation skulle få inverka på den enskildes möjlighet att få förhandsbesked.

[19]E Andersson s 25—26

[20]Samma mening redovisar E Andersson för finsk rätts del, s 26

[21]sakkunniga s 110

[22]Jfr Jarnerup s 255. Se även minoriteten i RÅ 1968 ref 25

[23]E Andersson s 21

[24]Däremot kan man få besked hur en anvisning skall tolkas. Undantagsvis ifrågasätts en anvisnings laglighet eller en lags grundlagsenlighet. Detta kan nämnden pröva.

[25]Jfr Westerberg Ole, Om rättskraft i förvaltningsrätten, särskilt s 602—607

[26]Jarnerup s 255—256

[27]RÅ 1960 ref 1 rörde rätt till avdrag för förlust på dotterbolagsaktier. I den nya ansökningen uppgav sökanden att dotterbolaget numera likviderats. Vid sakprövning lämnade regeringsrätten besvären utan bifall (Se RN I 1960 3:3). Regeringsrätten har i plenum fastslagit att nämndens beslut att vägra sådan sakprövning inte är att jämställa med avvisning och att nämndens beslut därför kan överklagas (se angivna referat). Ragnemalm har kort kommenterat avgörandet (s 207—208)

[28]prop 1980/81:17 s 142—143

[29]I en ansökning gjorde en ''sökande'' gällande att, om han underlät att avge deklaration, han skulle bli skönstaxerad till högre belopp än som skulle följa av en taxering grundad på en riktig deklaration. Han undrade om lagen mot skatteflykt skulle bli tillämplig om han avgav en sådan deklaration. Ansökningen avvisades.

[30]prop 1980/81:17 s 34

[31]prop 1960:79 s 33—34

[32]prop 1960:79 s 36 och 37

[33]prop 1960:79 s 38

[34]prop 1980/81:17 s 34

[35]RÅ 1979 Aa 19 (s 451); jfr även RÅ 1978 ref 1:3 (s 28) där det i domen bl a heter: ''Enligt hans egna uppgifter, som får tas till utgångspunkt för bedömningen . . .''

[36]RÅ 1969 fi not 118

RÅ 1970 fi not 1616

RÅ 1979 Aa 130 (s 492)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12

RÅ 1976 Aa 133 (s Aa 45)
RÅ 1979 Ba 121 (s 805)
RÅ 1976 Ba 73 (s Ba 10)
Jfr även de skiljaktiga meningarna i
RÅ 1968 ref 25 (s 71)
[37]prop s 113, jfr RÅ 1965 fi not 1026, där regeringsrätten förklarade att riksskattenämnden bort uppmana sökanden att komma in med ytterligare utredning. Detta är dock mycket ovanligt. I flertalet fall stannar regeringsrätten vid att undanröja (inget återgivande).
[38]Jarnerup s 272.
[39]Se Skattenytt 1977 s 166 Hallin Y Nytt dubbelbeskattningsavtal med Spanien.
[40]RÅ 1979 Aa 5
[41]RÅ 1979 Aa 18 (s 450). Det har t o m hänt att den rättsliga förutsättningen skulle gälla ett bolag (med vilket den skattskyldige stod i intressegemenskap), som inte var sökande.
[42]RÅ 1969 fi not 1148 och RÅ 1970 fi not 1788. — Jfr RÅ 1970 fi not 2149, där taxeringsintendenten endast yrkade begränsning av procentsatsen.
[43]Jarnerup s 261
[44]RÅ 1960 ref 1. Jfr Jarnerup, s 256. Utgången synes — bortsett från terminologin — överensstämma med det som gäller för finsk rätts del, E Andersson s 31.
[45]RÅ 1970 fi not 1396. I och för sig kan regeringsrätten också i ärenden av detta slag återställa försutten tid (RÅ 1965 fi not 1396-8; inget återgivande), men det har såvitt jag vet aldrig hänt.
[46]Skattenytt 1957 s 150, Mutén L, Av synnerlig vikt.
[47]prop 1960:79 s 37
[48]Jarnerup s 263.
[49]Jarnerup s 266.
[50]SST rf 1964 s 38 (återförvisningen framgår dock inte, RÅ 1964 fi not 1325).
[51]prop s 102
[52]E Andersson s 38

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-20 00:29:12