Av synnerlig vikt

Något om avvisande i förhandsbeskedsärende

Av jur. kand. pol. mag. *Leif Mutén.*

"Riksskattenämnden må, därest sådant för någon finnes vara av synnerlig vikt, efter ansökan lämna besked på förhand (förhandsbesked) angående fråga, som avser sökandens taxering . . ." "Över beslut varigenom riksskattenämnden avvisat ansökan om förhandsbesked, må besvär ej anföras."

Stadgandena i 1 och 6 §§ förhandsbeskedsförordningen är kännetecknande för den försiktiga restriktivitet, med vilken man vid införandet för sex år sedan ville omge den nya och oprövade ordningen med förhandsbesked. Även deras tolkning ger uttryck härför. Så har man t. ex. — i och för sig synbarligen i överensstämmelse med förarbetena — tolkat ordet "någon" på sådant sätt, att beskedet skall vara av synnerlig vikt för *sökanden*. Bevisning om synnerlig vikt för annan än sökanden, t. ex. medlemmarna av en organisation, sökandens arbetsgivare eller annan, anses irrelevant.

Även kravet på vad som skall anses vara av synnerlig vikt ställs högt. Regeringsrätten ansåg det t. ex. inte vara av synnerlig vikt för en landsfiskalsaspirant att få veta i förväg, om hans utbildningsarvode skulle beskattas. En lärarinna ansågs inte i samma ordning äga få besked, om hon skulle få avdrag för bilresor från och till arbetet, 2,5 mil, oaktat hon uppgav det bero på avdragets medgivande, om hon alls skulle kunna ta tjänsten. En förening ville ha förhandsbesked om skattskyldighet för visst skadestånd för att kunna avsluta sin likvidation utan att behöva vänta ut en skatteprocess, men det vägrades.

Man har ibland velat tolka vissa avvisningsfall så, att förhandsbesked icke skulle kunna meddelas i andra fall än sådana, där det är sökandens ställningstagande just till den rättshandling, som är aktuell i förhandsbeskedsärendet, som är av synnerlig vikt för honom. Ett fullbordat faktum skulle således inte kunna komma under bedömning i förhandsordning, även om andra den skattskyldiges åtgärder — t. ex. nedskrivning av tillgångar, upptagande av pensionsförsäkring, försäljning av som naturaavlöning erhållen egendom — ostridigt är ekonomiskt beroende av skattefrågans bedömning.

Även om det torde höra till vanligheten, att just sistnämnda argument, d. v. s. om fait accompli, åberopas av taxeringsintendenterna som skäl mot meddelande av förhandsbesked, synes praxis inte ge direkt stöd för antagandet om en generell rättsregel i detta hänseende. Snarare synes motsatsen vara fallet.[1] En dylik regel vore icke heller i överensstämmelse med förordningens utformning. Den skulle nämligen göra bestämmelsen, att ansökan må inges ända fram till deklarationsdagen, alltså efter vederbörande beskattningsårs utgång, närmast meningslös. I

[1] I det i RN medd. 5:1 a 1956 refererade ärendet, som gällde kreatursrealisation hade avyttring av djuren redan skett vid den tid RN meddelade beskedet. Endast ett Reg.råd ville emellertid på denna grund avvisa talan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:11

förarbetena framhålls det för övrigt, att eftersom ett närmare angivande av de spörsmål, vari förhandsbesked skulle kunna erhållas, visat sig svårt, man stannat för den generella bestämmelsen om "synnerlig vikt".

Bör avvisning ske i nuvarande omfattning?

Som nämnts gavs reglerna om erhållande av förhandsbesked, inte minst med hänsyn till den tveksamhet, som från flera remissinstansers sida yppats inför den processuella nyhet, som beskeden komme att innebära, en restriktiv prägel. Man var angelägen att förhindra, att förhandsbeskedsinstitutet skulle komma att utnyttjas som en metod att utpröva gångbara vägar för kringgående av skattelag. Man var också ängslig för att skattskyldiga genom bristande utredning skulle kunna lura sig till förhandsbesked, som skulle kunna användas på icke avsett sätt, och man var slutligen angelägen om att den i snabbhetens intresse konstruerade tvåinstansordningen icke skulle användas i andra fall än där den fyllde ett verkligt behov — som den normala vägen för skatteärandens prövning skulle alltfort den gamla processordningen användas, i vilken en eller två nämnder och två domstolsinstanser finge pröva målen med tillgång till den i efterhand föreliggande utredningen.

Som positivt stöd för förhandsbeskedsordningens tillkomst synes man å andra sidan ha sett enbart vikten för de enskilda sökandena att få en säker grundval för sin framtidsplanering i fall, där skattefrågors avgörande spelade en väsentlig roll.[1] Däremot synes vikten av vägledande prejudikat inte ha ansetts böra påverka bestämmelserna i fråga. Sålunda avslogs ett förslag om att organisation för medlemmarnas räkning skulle kunna erhålla på visst sätt bindande förhandsbesked — härvidlag finge det räcka med nämndens allmänna anvisningar, vilka icke binder regeringsrätten, ett förhållande, som denna f. ö. på senare tid nogsamt synes ha noterat!

På denna punkt synes tiden nu vara mogen att tänka om. Erfarenheten har visat, att förhandsbeskedsärendena spelar en allt väsentligare roll som prejudikat. Tillämpningen av ny lagstiftning kan snabbare vinna fasthet och konsekvens, när förhandsbeskedsärenden förmedlar kännedom om RR:s praxis i sådan tid, att redan första giltighetsårets prövningsnämnder hinner ta ledning av den. Man måste finna denna funktion väsentlig och värdefull, särskilt om man betänker, att ett enda klargörande rättsfall många gånger kan bli avgörande för rättstillämpningen i långa serier av mål, som, om prejudikat inte är tillgängligt, alla måste föras vidare i instansordningen, intill dess det första bland dem avgjorts av RR. Även i ett så extremt gynnsamt fall som det f. n. i RR vilande målet rörande garantibelopp och procentavdrag för skattskyldig med brutet räkenskapsår vid 1956 års taxering kommer prejudikatet för sent för anförande av besvär i prövningsnämnd, och blir sannolikt även för sent publicerat för att hinna tjäna till ledning för 1956 års prövningsnämnders behandling av anhängiggjorda fall. Vill man minska målbalanserna i alla instanser, måste det vara en praktisk väg att —

[1] Mot vad som påstås i ett förvaltningsrättsligt arbete är detta naturligtvis inte i första hand beroende på någon nyckfullhet i skattedomstolarnas rättstillämpning, utan i stället på de ofrånkomliga tekniska svårigheterna vid stiftande och tolkning av skattelag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:11

kanske inte minst just genom en liberal tillämpning av bestämmelsen om "synnerlig vikt" — i största rimliga utsträckning släppa fram prejudicerande ärenden förhandsbeskedsvägen.

I vilka former detta bör ske kan naturligtvis diskuteras. Det är en allvarlig sak att genom förhandsbeskedsförfarandet kringgå både prövningsnämnderna med deras lokalkännedom och kammarrätten med dess mera domstolsmässiga prövning. Med hänsyn till den prejudicerande betydelse praxis likväl torde tillmäta de förhandsbesked som faktiskt meddelas, i all synnerhet de som publiceras i nämndens meddelanden, synes det likväl ologiskt att låta hänsynen till instansordningen gå ut just över de ärenden, där det t. ex. inte för sökanden, men väl för en hel grupp av skattskyldiga tillsammantagna, deras arbetsgivare etc. är av synnerlig vikt, att besked ges. Ty låter man dessa hänsyn bli bestämmande för en restriktiv hållning på dessa punkter, måste man i konsekvensens namn också finna det olämpligt att publicera förhandsbeskedsärenden i nämndens meddelanden liksom — så som nyligen skett i två fall — i RÅ. Sekretessen i förhandsbeskedsärenden skulle, strikt iakttagen, bli ett skydd mot prejudicerande inflytelser från de i förkortad instansordning avgjorda förhandsbeskedsärendena. Men vem skulle vilja förorda en sådan utveckling? Tydligen inte RR.

Får avvisning ske ex officio?

Riksskattenämndens avvisanden får ej överklagas. Detta bör rimligtvis medföra, att nämnden avstår från att avvisa i alla de fall, där tveksamhet råder, om RR skulle avvisa. Ty en intendent kan alltid besvära sig med yrkande om avvisande. Nämndens i jämförelse med RR:s relativt frikostiga praxis i fråga om besked skall meddelas, har lett till ett icke obetydligt antal fall, där RR efter besvär undanröjt meddelade förhandsbesked. När så yrkats av part, har tvivel icke kunnat råda om RR:s befogenheter härutinnan. Om lämpligheten av tillämpad praxis kan, som nämnts, delade meningar råda.

Befogenhetsfrågan ställs på sin spets i de ärenden, där avvisande icke yrkats av part i RR. Denna har i flera sådana fall ansett sig oförhindrad att likväl resolvera, att förhandsbesked ej bort meddelas, och att undanröja överklagade besked. Någon allmän officialprövning av förhandsbesked äger som bekant icke rum. Besked kan underställas RR:s prövning endast på yrkande av part.

RR torde anse denna lösning vara den bästa i ett val mellan två, som båda står i strid med gällande rättsregler. Om den finner att besked jämlikt 1 § förhandsbeskedsförordningen inte bort meddelas, men avvisande ej yrkats, kan den antingen ge laga kraft åt ett, ev. ändrat, besked, och därmed bryta mot den citerade paragrafen, eller ock i strid med vedertagen processordning gå utanför parternas yrkanden och undanröja. Onekligen Scylla och Charybdis.

Det skulle föra för långt att här gå in på alla de subtila resonemang, med vilka RR:s ståndpunkt formellt skulle kunna försvaras eller underkännas. Det viktigaste av de formella skälen torde väl för RR vara, att nämnden eljest med sitt beslut att icke avvisa skulle kunna binda den högre domstolen och tvinga den att (särskilt då en omformulering av meddelat besked i sak anses motiverad) positivt medverka till uppkommandet av en sådan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:11

styggelse som en författningsstridig förvaltningsakt.

I sak medför emellertid detta ståndpunktstagande i vissa fall risk för en väl så stor styggelse, nämligen 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.

Någon gång kan ett ärende — t. ex. i fråga om rätt beskattningsår — vara av den karaktären, att det för sökanden endast är av sekundär betydelse att få beskattningen av viss intäkt förlagd till ett givet år, men däremot med hänsyn till utnyttjandet av tillåtna resultatsutjämningsmöjligheter av stor betydelse att få visshet om vilket år som är det rätta. Han kan förlora mer än han har chans att vinna, om han riskerar att besvär i fråga om innehållet i givet förhandsbesked leder till att förmånen av förhandsvisshet betas honom. I extrema fall kan t. o. m. (den med hänsyn till att förhandsbeskeden endast är bindande till förmån för sökanden teoretiskt dock aldrig fullständiga) vissheten om en ogynnsam utgång vara av positivt värde, t. ex. i det icke orealistiska fall, där viss ersättning avtalats utgå med högre belopp om den skall beskattas än om så icke är fallet. I sådana fall kan undanröjande av förhandsbesked vara mindre välkommet än t. o. m. ett sådant i strid med äskandet. Även en TI kan för övrigt dra sig för att anföra besvär i ett ärende, som har prejudikatsvärde, om han riskerar att RR genom ett undanröjande berövar honom den ledning för utformningen av anvisningarna till taxeringsnämnderna, som även ett icke överklagat förhandsbesked till sökandens fördel kunnat ge honom.

Det finns visserligen inte någon rätt för sökanden att kräva förhandsbeskeds meddelande. Undanröjandet av ett förhandsbesked utan att yrkande framställts därom, är sålunda, om man så vill, inte i vidare mån en *rätts*förlust, än att avgiften, som utgått för beskedet, lagts ut till ingen nytta — f. ö. en skönhetsfläck i förordningen, som snabbt borde tas bort. Undanröjandet av i strid med 1 § meddelat förhandsbesked kan kanske ses som en formell åtgärd, som regeringsrätten anser sig kunna företa i alla ärenden som överhuvudtaget dras under dess prövning, och utan att yrkande framställs därom. Med yrkandena i saken har den synbarligen ansetts ingenting ha att skaffa.

Med det sagda har avsikten emellertid varit att söka visa, *dels,* att en liberalare tolkning av bestämmelsen om "synnerlig vikt" med hänsyn till prejudikats- och intressesynpunkten kan ligga i linje med de aktuella strävandena att lätta skattedomstolarnas arbetsbelastning, *dels och* att RR:s praxis att ex officio avvisa förhandsbesked, som enligt dess mening icke bort givas, kan innebära en icke önskvärd komplikation av rättsmedelsförfarandet och minska den rättssäkerhet för den sökande, som förhandsbeskedsförordningens ändamål varit att öka. En omprövning av bestämmelserna i belysning av hittillsvarande praxis vore av värde, inte minst i samband med det nu pågående reformarbetet på skatteprocessens område.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:11