



STURE BERGSTRÖM

FÖRHANDBESKED
VID
INKOMSTTAXERINGEN

31

SKRIFTER FRÅN

JURIDISKA

FAKULTETEN

I UPPSALA

 IUSTUS FÖRLAG
Juridiska Föreningen i Uppsala

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv>

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

- Kopiera och vidare distribuera materialet oavsett medium eller format
- Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

- Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.
- Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.
- Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att göra något som licensen tillåter.

Se även information på

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv>

SKRIFTER FRÅN
JURIDISKA FAKULTETEN I UPPSALA

31

Redaktörer: Anders Agell, Robert Boman och Nils Jareborg

Sture Bergström

Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen

 **IUSTUS FÖRLAG**
Juridiska Föreningen i Uppsala

©Iustus Förlag AB, Uppsala 1990
ISBN 91-7678-172-0
ISSN 0282-2040
Graphic Systems AB, Göteborg 1990

Förord

Denna bok har tillkommit genom ett forskningsprojekt finansierat av Riksbankens Jubileumsfond och jag har tidvis vistats vid riksskatteverkets nämnds för rättsärenden kansli i Solna. Nämndens förordande ordföranden regeringsrådet Sigvard Berglöf och skattejuristen Klas Herrlin samt kanslichefen Carl-Gustaf Wingren har hjälpt mig på alla sätt, läst manuskriptet och gett mig värdefulla råd och påpekanden. Jag har även fått god hjälp av flera andra vid nämndens kansli.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet och juridiska institutionen vid Uppsala universitet har gett forskningsbidrag till studier av det finska och danska förhandsbeskedsinstitutet. Kartläggningen har till stor del skett genom intervjuer med bl a företrädare för Helsingfors universitet, central-skattenämnden i Helsingfors och statsskattedirektoratet i Köpenhamn. Professor Edward Andersson, centralskattenämndens sekreterare Pertti Kokkonen, professor Kari S Tikka och lagstiftningsrådet Maria Reh binder, Helsingfors, vicedirektören Niels Lauesen, kontorcheferna Marianne Mandahl och Niels Kristensen samt advokat Finn Thomsen, Köpenhamn, har gett mig värdefull hjälp.

Regeringsrådet Stig von Bahr, skattejuristen Bengt Blom och min hustru Eva har läst och diskuterat hela manuskriptet med mig. Skattejuristen Göran Landerdahl har gett synpunkter på manuskriptet i en tidigare version. Med doktoranden Claes Norberg har jag haft ingående och uppbyggliga diskussioner om bl a normgivningsfrågor. Professor Bengt Lindell har läst delar av manuskriptet och diskuterat processrättsliga frågor med mig. Skattejuristen Sven-Åke Bergkvist, professor Nils Mattsson, professor Per Thorell och docent Bertil Wiman har läst olika delar av manuskriptet. Institutionssekreteraren Anita Kolmodin har hjälpt mig med rättelser, utformningen av tabellerna och andra praktiska saker vid framställningen av manuskriptet. Högskolelektor Ulf Jensen har tillsammans med jur stud Eva Berg gjort den tekniska genomgången av boken före tryckningen.

Generösa tryckningsbidrag har erhållits från Riksbankens Jubileumsfond och Emil Heijnes stiftelse för rättsvetenskaplig forskning.

Ett varmt tack till finansiärerna och alla som hjälpt mig med boken.

Källmaterial och rättsfall har beaktats t o m 1989 och i vissa fall t o m juni 1990.

Uppsala i augusti 1990

Sture Bergström

Innehållsförteckning

Förord 5

Innehållsförteckning 7

Vissa förkortningar 13

1 Inledning 15

2 Rättsnämndens organisation och verksamhet 21

2.1 Inledning 21

2.2 RN:s ställning som myndighet 21

2.3 Sker förfarandet under domstolsliknande former? 25

2.3.1 Inledning 25

2.3.2 Vad är meddelande av förhandsbesked för typ av ärende? 25

2.4 Normgivning och rättstillämpning 27

2.4.1 Inledning 27

2.4.2 Kompetenskonflikter med taxeringsprocessen 31

2.4.3 Kompetenskonflikter med RSV:s rekommendationer 32

2.4.4 Bör RN och RR ges rätt att meddela tolkningsbesked? 36

2.4.4.1 Inledning 36

2.4.4.2 Tolkningsbesked m m 37

2.5 Sammanfattning 42

3 Finsk rätt 44

3.1 Inledning 44

3.2 Förutsättningar för att ge förhandsbesked 46

3.3 Handläggning 48

3.4 Sekretess- och avgiftsregler 49

3.5 Utvärdering 50

4 Dansk rätt 52

- 4.1 Inledning 52
- 4.2 Förutsättningar för att ge förhandsbesked 54
- 4.3 Handläggningen hos ligningsrådet 58
- 4.4 Förhandsbeskedens utformning 62
- 4.5 Utvärdering 62

5 Avvisningsgrunderna 65

- 5.1 Inledning 65
- 5.2 Vilka typer av frågor avvisas? 68
 - 5.2.1 Inledning 68
 - 5.2.2 Utrednings-, bevis- och värderingsfrågor 70
 - 5.2.2.1 *Inledning* 70
 - 5.2.2.2 *Särskilt om utrednings- och bevisfrågor* 71
 - 5.2.2.3 *Särskilt om värderingsfrågor* 73
 - 5.2.3 Missbruk av frågerätten 77
 - 5.2.4 Endast grunderna skall anges 80
- 5.3 Avvisning p g a formella brister 80
- 5.4 Avvisning p g a ofullständig utredning 82
- 5.5 Krav för sakprövning 86
 - 5.5.1 Inledning 86
 - 5.5.2 Synnerlig vikt 86
 - 5.5.3 Vikt 98
 - 5.5.4 Prejudikatintresse 102
- 5.6 Utvärdering 105

6 RN:s handlägningsrutiner 107

- 6.1 Inledning 107
- 6.2 Beredning före remissen till LSKM 108
- 6.3 Yttrande från LSKM 110
- 6.4 Ytterligare skriftväxling 110
- 6.5 Uppsättning och föredragning 113
- 6.6 Protokolljustering och expediering 115

6.7	Sammanfattning	116
7	Förfarandet inför RR	117
7.1	Inledning	117
7.2	Reformatio in pejus	118
8	Omröstning	123
8.1	Inledning	123
8.2	Processuella frågor	126
8.3	Flera tvistiga frågor	127
8.4	Flera tvistiga rättsfakta	128
8.5	Sammanfattning	133
9	Omprövning av förhandsbesked	135
9.1	Inledning	135
9.2	Omprövning av förhandsbeskedsbeslut	136
9.3	Resning	137
9.4	Res judicata	140
9.5	Sammanfattning	143
10	Genomgång av RN:s opublicerade förhandsbesked	145
10.1	Inledning	145
10.2	Vinstbolagstransaktioner	148
10.2.1	Inledning	148
10.2.2	Större delen av tillgångarna har överlåtits	149
10.2.3	Obeskattade vinstmedel i bolaget	154
10.2.4	Obeskattade vinstmedel till följd av överlåtelsen	158
10.2.5	Kan skatteflyktslagen bli tillämplig?	162
10.2.6	Sammanfattning	163
10.3	Byggnadsrörelse och handel med fastigheter.	164
10.3.1	Inledning	164
10.3.2	Kortfattad genomgång av gällande rätt	166
10.3.3	Fastighet som inte utgör omsättningstillgång	170
	10.3.3.1 Undantagen i 27 § 3 anvp KL	170

- 10.3.3.2 *Beskattning av ärvd fastighet* 174
 - 10.3.4 Innehav av aktier eller andelar i fastighetsförvaltande bolag 175
 - 10.3.5 Sammanfattning 180
- 10.4 Utflyttning från Sverige 180
 - 10.4.1 Inledning 180
 - 10.4.2 Familjen kvar i Sverige 184
 - 10.4.3 Bostad i Sverige 186
 - 10.4.3.1 *Bostad med permanentstandard* 186
 - 10.4.3.2 *Fastighet* 189
 - 10.4.4 Näringsverksamhet i Sverige 194
 - 10.4.5 Övriga anknytningsfakta 198
 - 10.4.6 Sammanfattning 198
- 10.5 Fåmansföretagsreglerna i 35 § 1 a mom KL 199
 - 10.5.1 Inledning 199
 - 10.5.2 Fåmansföretagsbegreppet 201
 - 10.5.3 Företagsledare 208
 - 10.5.4 Köp och försäljning av egendom 210
 - 10.5.4.1 *Förvärv av lös egendom för privat bruk* 210
 - 10.5.4.2 *Felaktig prissättning* 213
 - 10.5.5 Förbudna lån 215
 - 10.5.6 Sammanfattning 217
- 10.6 Utvärdering 218

11 Motiveringsskyldighet 220

- 11.1 Inledning 220
- 11.2 Avvisning 221
- 11.3 Förhandsbesked 223
- 11.4 Sammanfattning 230

12 Sekretessregler 231

- 12.1 Publicering av förhandsbesked 231
- 12.2 Information om förhandsbesked 233
- 12.3 Sammanfattning 235

13 RN:s ledamöter 236

13.1 Jävsreglerna i förvaltningslagen 236

13.2 RN:s ledamöter 239

13.3 Sammanfattning 240

14 Utvärdering 242

14.1 Inledning 242

14.2 Handläggning m m 242

14.3 Förhandsbesked som prejudikat 246

14.4 Sammanfattning 247

Citerad litteratur 249

Rättsfallsregister m m 255

Sakregister 267

Vissa förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
Anv	Anvisning
B	Budgetdepartementet (i samband med departementsstencil)
BevU	Bevillningsutskottet
CN	Centralskattenämnden (Finland)
Ds	Departementsstencil
FBL	Lag om förhandsbesked i taxeringsfrågor (1951:442)
Fi	Finansdepartementet (i samband med departementsstencil och notismål)
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
FT	Förvaltningsrättslig tidskrift
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (Finland)
JK	Justitiekanslern
JO	Justitieombudsman
Ju	Justitiedepartementet (i samband med departementsstencil)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KB	Kommanditbolag
KR	Kammarrätt
KU	Konstitutionsutskottet
LSKM	Länsskattemyndighet
NJA	Nytt juridiskt arkiv avd I
NJA II	Nytt juridiskt arkiv avd II
Prop	Proposition
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
RF	Regeringsformen
RN	Rättsnämnden

RR	Regeringsrätten
RSN	Riksskattenämnden (även dess meddelanden)
RSV	Riksskatteverket (även dess meddelanden m m)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag om statlig inkomstskatt (1947:576)
SFS	Svensk författningssamling
SN	Skattenytt
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning

1 Inledning

Det svenska skattesystemet är komplicerat och de skattskyldiga har därför ofta behov av att i förväg kunna bedöma skattekONSEKVENSerna av tillrättade rättshandlingar. I Sverige har sedan länge myndigheterna lämnat förhandsbesked på olika skatterättsliga områden.¹ Vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen har det varit möjligt att erhålla förhandsbesked sedan 1/1 1952.² Sådana förhandsbesked meddelas av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden. I denna bok skall förhandsbeskedsinstitutet vid inkomsttaxeringen behandlas.³

För närvarande meddelas cirka 200 förhandsbesked vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen, varav nästan alla rör inkomstbeskattningen. I många länder ger skattemyndigheterna formellt icke bindande svar på olika skattefrågor.⁴ Det unika med det svenska förhandsbeskedsinstitutet är att svaren är *bindande* för *skattemyndigheterna* och *skattedomstolarna*, om förhandsbeskedet åberopas av den skattskyldige vid hans inkomsttaxering. Sverige var först i världen med ett sådant institut. Det svenska förhandsbeskedsinstitutet har sedan 1950-talet väckt uppmärksamhet utomlands.⁵ Såvitt jag vet har bindande förhandsbesked vid inkomsttaxeringen endast införts i Finland 1959, och i Danmark 1983. Jag har bl a av begränsningsskäl avstått från att undersöka i vad mån ett system med icke bindande förhandsbesked skulle kunna komplettera eller ersätta bindande förhandsbesked.⁶ Redogörelser för annan utländsk rätt än finsk och dansk fyller därför inte någon funktion i framställningen.⁷ Däremot är det mycket intressant att undersöka

¹ Se närmare därom t ex Järnerup SvSKT 1959 s 246 not 1.

² Det är även möjligt att på ett likartat sätt få förhandsbesked om den indirekta beskattningen, vilket framförallt utnyttjas för att få svar på mervärdesskattefrågor.

³ Det går att få förhandsbesked på samma villkor vid förmögenhetstaxeringen och vid den indirekta beskattningen. Beträffande förmögenhetstaxeringen meddelas ytterst få fall och vad som sägs här om förhandsbesked vid inkomsttaxeringen täcker i tillämpliga delar in även vad som gäller vid förmögenhetstaxeringen. Av tids- och utrymmesskäl har jag valt att inte behandla den indirekta beskattningen, där en särskild avdelning inom RN meddelar cirka 50 förhandsbesked varje år.

⁴ Se närmare om utländsk rätt i t ex Prebble 1986 med vidarehänvisningar.

⁵ Se senast Prebble 1986.

⁶ En återgång till icke bindande förhandsbesked i Sverige bedömer jag som ett mindre troligt alternativ. Prebble 1986 har för övrigt nyligen undersökt hur icke bindande förhandsbesked fungerar i de viktigaste utländska rättssystemen.

⁷ I Norge diskuteras om institutet skall införas, se Kalgaard Revisjon og Regnskap 1989 s 4 ff. Det finns dock inte några konkreta planer att införa ett sådant institut. Enligt uppgift finns visst intresse i Västtyskland,

hur det svenska förhandsbeskedsinstitutet fungerar sedan det relativt ograverat förts över till andra rättsmiljöer i Finland och Danmark. Jag har därför gjort studiebesök i dessa länder för att undersöka förhandsbeskedsinstitutet, i syfte att ta reda på i vad mån det finns erfarenheter därifrån som kan vara till nytta för förslag till förändringar i det svenska institutet.

Förhandsbesked meddelas av en särskild nämnd inom riksskatteverket, kallad riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, i fortsättningen kallad *rättsnämnden* (RN).⁸ RN:s avdelning för direkt skatt, som bl a handlägger förhandsbesked beträffande inkomstbeskattning, har åtta ledamöter som arbetar inom skatteförvaltning, skattedomstolar och privata näringslivet. RN är en del av skatteförvaltningen. Kansliet är en avdelning inom RSV. Enligt förarbetena skall RN arbeta under *domstolsliknande förhållanden*. Typiskt för en domstol är att den står fri från båda parter, inte bara i formell, utan även i reell mening.⁹ RN arbetar självständigt och tar inte några instruktioner från RSV:s verksledning, som dock bestämmer över bl a RN:s budget och tjänster. Länsskattemyndigheten är part i förhandsbeskedsprocessen inför RN, och ett allmänt ombud som är knutet till RSV, kan föra talan inför regeringsrätten i förhandsbeskedsärende. Det kan diskuteras om inte högre krav bör ställas på opartiskhet vid förhandsbeskedsprocessen än vad som gäller idag. Om RN skall arbeta som en domstol *idag* kan det diskuteras om inte nämnden borde vara en egen fristående myndighet som inte arbetar inom RSV:s lokaler.

En grundläggande princip inom förvaltningsrätten är att medborgaren skall ha besvärsrätt. RN bestämmer själv vilka ärenden som skall prövas i sak och RN:s avvisningsbeslut är inte överklagbara enligt 6 § 2 st lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (fortsättningsvis kallad *förhandsbeskedslagen* och förkortad *FBL*). Reglerna tillkom 1951 då delvis andra värderingar rådde om lämpligheten av överklagbarhet. Det kan dock med fog ifrågasättas om detta förbud står i överensstämmelse med dagens värderingar. En stor del av framställningen kommer att användas till att undersöka hur RN använder denna skönmässiga rätt att bestämma vilka

se Lauesen Skatterett 1988 s 63. Prebble har föreslagit att bindande förhandsbesked skall införas på Nya Zeeland, se Prebble 1986 s 122 ff.

⁸ Under tiden 1/1 1952–31/12 1970 meddelades förhandsbeskeden av riksskattenämnden. När riksskattenämnden ombildades till riksskatteverket övertog rättsnämnden bl a uppgiften att meddela förhandsbesked. RN arbetar på två avdelningar, en för direkt och en för indirekt skatt. Båda avdelningarna meddelar förhandsbesked. Avdelningen för direkt skatt har som övrig främsta uppgift att meddela dispenser i rättsfrågor.

⁹ Tidigare arbetade länsrätten och skattemyndigheten oftast under samma tak. Numera håller de dock alltid till i olika lokaler, bl a för att de skattskyldiga inte skall tro att det finns något samarbete eller lojalitet mellan myndigheterna.

mål som prövas. Frågor som t ex kan ställas är: Utnyttjas prövningsrätten godtyckligt? Prövas färre mål i sak när resurserna är knappa och balanserna höga? Varierar antalet prövade mål i sak beroende på ordförandens inflytande över vilka mål som prövas?

En central fråga är hur förhandsbeskeden passar in i vårt statsrättsliga system, där man skiljer mellan *normgivning* och *rättstillämpning*. Kort sagt avses med normer i regel bindande generella uttalanden som inte avser ett konkret fall, medan rättstillämpning innebär bl a att dessa normer tillämpas. Myndigheter utfärdar även icke bindande generella rekommendationer, som brukar kallas allmänna råd. Sådana rekommendationer skulle kunna kallas *kvasinormgivning* i betydelsen icke bindande normer.

Vid taxeringen tas endast ställning till inträffade händelser. Ett förhandsbesked innebär visserligen en bedömning av ett konkret fall, som skiljer sig från den ordinarie taxeringsprocessen på så sätt att ställning oftast tas till ett icke ännu inträffat fall. Men även om förhandsbeskedsprocessen skiljer sig från den ordinarie skatteprocessen, är det ingen som har ifrågasatt att det skulle vara fråga om en typ av rättstillämpning. Kompetenskonflikter lätt uppkomma vid taxeringen, om samma fråga prövas både i ett förhandsbeskedsärende och i ett taxeringsärende. Ett förhandsbesked kan aldrig bli normgivning i regeringsformens mening eftersom svaret inte är bindande för alla utan endast för skattemyndigheter om det åberopas av sökanden. Däremot kan det lätt bli konflikter med RSV:s icke bindande rekommendationer (tidigare anvisningar). I förarbetena till förhandsbeskedslagen betonades att svaren skulle hjälpa den skattskyldige att ta ställning till svårbedömda skatterättsliga frågor som påverkade hans val av handlingsalternativ.¹⁰ I praktiken förekommer det dock att förhandsbeskeden får formen av vägledande upplysningar på ett rättsområde, samtidigt som det förefaller osannolikt att sökanden kommer att genomföra mer än ett begränsat antal av de transaktioner han frågar om.¹¹ Enligt vår nuvarande indelning i normgivning och rättstillämpning, bör den senare röra konkreta, om än kanske inte nödvändigtvis inträffade fall, för att inte kollidera med myndigheternas kvasinormgivning. Läget kan dock förändras om skatteförenklingskommitténs förslag, om att RN skall kunna meddela tolkningsbesked som

¹⁰ Se t ex prop 1951:64 s 42 f.

¹¹ Som exempel kan det i nästa kapitel behandlade målet RÅ 1983 1:77 nämnas, där RN besvarade över 20 frågor.

är kopplat till ett konstruerat fall, genomförs.¹² Dessa frågor skall behandlas bl a i nästa kapitel.

En annan närliggande fråga är vilken funktion ett förhandsbesked skall ha. Ursprungligen hade svaren som sagt till syfte att ge näringliv och enskilda *vägledning i det konkreta fallet* om skatteutfallet. Snart fick dock förhandsbeskeden mycket stor betydelse som *prejudikat*. Dessa båda funktioner kan vara, men är ofta inte helt förenliga. Den skattskyldige har oftast först och främst intresse av att få ett för honom positivt utlåtande som är bindande vid taxeringen. Får han ett positivt svar är motiveringen antagligen av mindre betydelse. För honom är prejudikatintresset oftast underordnat, det är främst av intresse för andra skattskyldiga som avser att i framtiden vidta likartade transaktioner. Ur prejudikatsynpunkt är det viktigt att sakförhållandena är klarlagda i ärendet och att förhandsbeskeden är utförligt motiverade, samt att ställning tas till väsentliga tolkningsfrågor. Oklara eller ur prejudikatsynpunkt ointressanta frågeställningar bör inte prövas utan avisas. Sökandens intresse av att få skattefrågor *snabbt* och *rättskraftigt avgjorda* skall vägas mot intresset av att få regler klart och utförligt *tolkade*. Dessa intressen behöver inte alltid nödvändigtvis vara motstridande. I fortsättningen skall undersökas hur avvägningen mellan den skattskyldiges rätt och behov, och prejudikatintresset bör göras i olika situationer.

En annan sak är vilka frågor som normalt enbart skall handläggas vid taxeringen och därför inte bör besvaras genom förhandsbesked. Vid taxeringen skall den skattskyldiges inkomstförhållanden utredas. Skatteförvaltningens utredningsresurser ligger i första hand hos lokala skattemyndigheter och länsskattemyndigheter som gör utredning i första och andra instans. Hos RN och RR är utredningsresurserna mycket begränsade. Svar på frågor som kräver utredning och ställningstaganden till bevisfrågor hör bättre hemma i taxeringsarbetet. Förhandsbeskedsprocessen passar bättre för att besvara rättsfrågor än bevisfrågor. En naturlig kompetensfördelning vore att endast för den skattskyldige mycket viktiga rättsfrågor, som påverkar hans framtida handlande, besvaras genom förhandsbesked under det att övriga frågor utreds vid den ordinarie taxeringen. Så menade nog lagstiftaren i förarbetena till FBL att förhandsbeskeden skulle fungera. Här undersöks om det verkligen föreligger några kompetenskonflikter mellan förhandsbeskedsprocessen och den vanliga taxeringsprocessen.

Det brukar hävdas att de skattskyldiga har ett befogat intresse av att i förväg få svar på olika värderingsfrågor. Som exempel kan nämnas värdering

¹² Se Ds Fi 1987:1.

av icke börsnoterade aktier eller fastigheter. I Danmark meddelas förhandsbesked i värderingsfrågor. RN ger för närvarande i regel inte förhandsbesked i värderingsfrågor med hänvisning till att det är fråga om resurskrävande frågor som det saknas personella resurser att utreda. Frågan är viktig och betydelsefull för de skattskyldiga och skall därför behandlas i den fortsatta framställningen.

RN:s beslut i ett förhandsbeskedsärende är sekretessbelagt och för närvarande publiceras inga icke överprövade förhandsbesked. RR publicerar sedan en tid tillbaka alla förhandsbesked, oftast i anonymiserat skick. Genom tillmötesgående av rättsnämnden har jag kunnat ta del av deras sekretessbelagda material m m och fått förmånen att så att säga inifrån studera hur förhandsbesked handläggs i första instans. Det har varit nödvändigt att komplettera materialet med intervjuer med representanter för RN:s kansli, bl a med de tidigare ordförandena Berglöf och Herrlin samt med kanslichefen Wingren. När det gäller särskilt betydelsefulla upplysningar har jag angett från vem jag har fått dem.

För de skattskyldiga är rättsnämndens verksamhet mycket viktig, särskilt som endast 25 % av förhandsbeskeden överklagas. Jag har därför funnit det viktigt att närmare undersöka hur RN arbetar och pröva olika mer eller mindre väl underbyggda teorier om RN:s verksamhet. Några av dessa teorier har tidigare redovisats i detta kapitel, såsom att det är mindre lämpligt att en myndighet har möjlighet att själv bestämma vilka mål som skall prövas, särskilt om avvisningsbeslut inte går att överklaga. En annan fråga är om förhandsbesked handläggs i rätt ordning och meddelas i rätt typ av ärenden. Andra teorier är att RN och även RR är alltför serviceinriktade och meddelar förhandsbesked i en utsträckning som varken lagtext eller förarbeten ger stöd för. RN:s sammansättning av ledamöter som, förutom domstolar, representerar skattemyndigheter och skattekonsulter kan diskuteras mot bakgrund av att RN skall arbeta under domstolsliknande förhållanden och inte ens får antas kunna ta ovidkommande hänsyn. I boken skall bl a dessa frågeställningar försöka besvaras.

Boken är disponerad på följande sätt. I nästa kapitel behandlas frågan om RN:s ställning som myndighet och därefter avhandlas förhandsbeskedsinstitutet ur statsrättslig synpunkt. Sedan presenteras finsk och dansk rätt relativt utförligt med hänsyn till att instituten i dessa länder är mycket likartade vårt. De därpå följande kapitlen behandlar förfarandereglererna hos RN och RR, med tonvikt på handläggningen hos RN. Först behandlas RN:s och RR:s avvisningspraxis från senare år. Därefter analyseras RN:s hand-

läggningsrutiner ur rättssäkerhets- och effektivitetssynpunkt. RN:s handläggningstider på i medeltal 6–7 månader (maj 1990) anses vara ett stort problem som minskar institutets användbarhet för de skattskyldiga. Därefter avhandlas några mer speciella förvaltningsprocessuella frågor såsom omröstningsreglerna, res judicata och omprövnings- och resningsmöjligheterna.

En stor del av boken ägnas åt en undersökning av RN:s opublicerade förhandsbesked på fyra viktiga områden. Förhandsbesked beträffande vinstbolagsreglerna, byggnadsrörelse och handel med fastigheter, utflyttningsbestämmelserna och fåmansföretagsreglerna undersöks och utvärderas. RN:s opublicerade beslut jämförs med RR:s och, i förekommande fall, RN:s publicerade avgöranden. Syftet är främst att försöka klarlägga vad som går att utläsa ur opublicerade förhandsbesked som inte framgår av publicerad praxis.

I ett utvärderande kapitel diskuteras i vad mån det är möjligt att förändra och förbättra förhandsbeskedsinstitutet.¹³

¹³ I den fortsatta framställningen kommer anvisningarna till KL att citeras på det sätt som framgår av följande exempel: 27 § 3 anvp 3 st KL.

2 Rättsnämndens organisation och verksamhet

2.1 Inledning

I detta kapitel skall flera frågor behandlas. För det första skall diskuteras om rättsnämnden är en egen myndighet, trots att nämnden ingår som en del av riksskatteverket. Sedan skall diskuteras om det vore lämpligt att RN, som skall arbeta som en domstol, frigjordes från ena parten, skatteförvaltningen, och bildade en egen myndighet.

Normgivningsmakten på skatteområdet är i princip förbehållen riksdagen.¹ Kompetenskonflikter kan teoretiskt inte uppkomma mellan normgivningsmakten och rätten att meddela förhandsbesked, eftersom förhandsbesked inte kan bli bindande för enskilda och myndigheter på samma sätt som en lagregel. Konflikter kan dock tänkas uppkomma mellan t ex RSV:s allmänna råd och förhandsbesked, liksom mellan ett förhandsbesked och ett taxeringsbeslut i samma fråga. Dessa eventuella konflikter skall behandlas här.

2.2 RN:s ställning som myndighet

Frågan är om RN, som är en organisatorisk enhet inom RSV, även är en egen myndighet. RN:s föregångare riksskattenämnden (RSN) var en egen myndighet. Riksskattenämnden inrättades år 1951 som ett centralt administrativt organ, som skulle verka för större likformighet vid taxeringen för inkomst och förmögenhet. Nämnden skulle bl a ge anvisningar och råd till skattemyndigheter och skattskyldiga, men även arbeta för att förbättra och effektivisera taxeringskontrollen. Riksskattenämnden fick även till uppgift att meddela bindande förhandsbesked.² Riksskattenämndens verksamhet växte kraftigt med tiden och under 1960-talet tillsattes en utredning om om-

¹ Regeringen eller underordnad myndighet, i praktiken RSV, kan dock utfärda verkställighetsföreskrifter till skattelag, se 8:7 och 8:13 RF.

² Prop 1951:64 s 1 ff.

organisation av skatteväsendet. Utredningen föreslog att riksskattenämnden skulle fortsätta som ett fristående organ och fungera i stort sett som en domstol.³ Förhandsbesked skulle även fortsättningsvis meddelas av en från skattemyndigheterna fristående myndighet. Förslaget byggde på en tudelning av de fiskala och administrativa ärendena å ena sidan och de judiciella ärendena å andra sidan. Tanken var som sagt att de judiciella ärendena skulle avgöras under domstolsliknande former.

Departementschefen delade dock inte utredningens uppfattning, utan menade att den bästa lösningen var att koncentrera alla uppgifter till ett centralt organ som skulle kallas riksskatteverket. En sådan lösning bidrog till att effektiviteten och möjligheterna att verka för en riktig och likformig beskattning blev bäst tillgodosedda. Farhågorna för att allmänheten inte skulle få förtroende för en myndighet, som samtidigt som den företrädde de fiskala intressena, skulle ge den enskilde bindande förhandsbesked, ansåg han vara överdrivna. Han ansåg vidare att även administrativa skäl talade mot att rättsnämnden skulle bli en helt fristående myndighet, eftersom det skulle medföra problem ur budget- och personalsynpunkt.⁴ När riksskatteverket inrättades år 1971 blev rättsnämndens kansli en avdelning inom riksskatteverket, direkt underställd verksledningen och belägen i RSV:s lokaler i Solna.

Riksskattenämnden var en myndighet och rättsnämnden har övertagit en av dess viktigaste funktioner, nämligen att meddela förhandsbesked. Detta innebär inte automatiskt att rättsnämnden är en myndighet. Lagstiftaren utgick ifrån att RN skulle vara en del av RSV, men tog inte uttryckligen ställning till frågan om dess funktion som myndighet.⁵ Termen myndighet förekommer i ett flertal lagar och författningar utan att den är närmare definierad någonstans.⁶ Känneteckande för en myndighet anses dock vara att den kan fatta beslut i eget namn med verkningar för allmänheten.⁷ En myndig-

³ SOU 1967:22 s 266 f. Utredningen föreslog även att riksskattenämnden skulle tillföras nya uppgifter, men dessa är inte av intresse för framställningen.

⁴ Prop 1969:127 s 43.

⁵ Tankarna i prop 1969:127 s 44 om att RSV:s generaldirektör skulle vara ordförande i RN genomfördes aldrig.

⁶ Se närmare därom Marcusson 1989 s 108 ff med vidarehänvisningar och jfr Bohlin 1988 s 189 ff.

⁷ Se t ex Strömberg FT 1972 s 234 f, Riberdahl FT 1987 s 182 ff, Marcusson 1989 s 108 ff (se särskilt s 126 f) och jfr Bohlin 1988 s 188 ff. I litteraturen har framförallt myndighetsbegreppet i 2 kapitlet tryckfrihetsförordningen behandlats, men detta har samma innehåll som i regeringsformen, se Ragnemalm – Petré 1980 s 394 f och s 399. Se närmare om det förstnämnda myndighetsbegreppet i Bohlin 1988 s 189 ff.

het skall kunna agera självständigt i förhållande till den myndighet som den organisatoriskt ingår i.⁸

Rättsnämnden är en organisatorisk enhet inom RSV, som har kompetens att fatta för skattemyndigheterna bindande beslut i RSV:s, i realiteten i eget, namn.⁹ RN:s verksamhet är särskilt reglerad i 2 kap 20–24 §§ förordningen (1988:832) med instruktion för skatteförvaltningen. RSV:s verksamhet ger inte RN instruktioner om hur ärendena skall handläggas och avgöras.¹⁰ RN arbetar under domstolsliknande förhållanden och fattar egna beslut. RN:s förhandsbeskedsbeslut överklagas direkt till RR. RN är tveklöst en myndighet.

Skatteförenklingskommittén har föreslagit att RSV skall föra det allmännas talan i förhandsbeskedsärenden.¹¹ Idag kan det allmännas talan tas över av ett allmänt ombud knutet till RSV, se 10 § FBL. Rättsnämnden har på uppdrag av RSV utrett om rättsnämnden skall bli en självständig myndighet i framtiden.¹² RSV föreslog att de åtgärder som var på förslag i PM:n skulle genomföras. I PM:n uttalades, att det var av väsentligt intresse för RSV att även fortsättningsvis ha tillgång till de kunskaper och erfarenheter som personalen på nämndens kansli besitter. RN:s handläggare rekryteras i stor utsträckning från kammarrätterna. RN:s kansli har gynnats när det gäller undantag från de för närvarande mycket restriktiva reglerna om tjänstledighet från kammarrätterna för att tjänstgöra vid RSV. Om rättsnämnden skulle brytas ut från RSV skulle RSV få mycket svårt att kunna få kammarrättsjurister. Därigenom skulle en mycket viktig rekryteringsbas försvinna för RSV. Om RSV i framtiden skulle föra det allmännas talan i förhandsbeskedsärenden, talade skäl för att nämndens kanslis anställda inte borde vara anställda inom den myndighet som är den skattskyldiges mot-

⁸ Corell m fl 1985 uttalar att med myndighet förstås i enlighet med RF:s terminologi varje organ som ingår i den offentligt-rättsliga statliga och kommunala organisationen, se Corell m fl 1985 s 91. Uppgift om vilka organ som är myndigheter kan enligt Corell m fl 1985 bl a hämtas ur statskalendern. Denna anger rättsnämnden som en särskild myndighet.

⁹ Av 19 § taxeringslagen framgår att RSV meddelar förhandsbesked, som skall avgöras inom RSV av en särskild nämnd, vars sammanfattning och verksamhet regeringen förordnar om. I 1 § FBL anges endast att RSV får meddela förhandsbesked. RN kallar sig för "Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden". RR kallar rättsnämnden omväxlande för RSV och RSV (nämnden för rättsärenden).

¹⁰ Generaldirektören för RSV har enligt 2 kap 24 § skatteförvaltningsinstruktionen rätt att efter eget gottfinnande uppträda som ordförande i RN. Denna märkliga regel har aldrig utnyttjats och saknar praktisk betydelse. Den kan inte tas som intäkt för att verksamheten har inflytande över rättsnämnden och borde utmönstras ur instruktionen.

¹¹ SOU 1988:21 s 115 ff.

¹² Se rättsnämndens PM angående den organisatoriska ställningen för riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, 1988-12-09.

part i ett förhandsbeskedsärende.¹³ RSV föreslog därför, att rättsnämnden skulle få en från RSV fristående ställning direkt under finansdepartementet. Däremot ansåg RSV att nämndens kansli skulle ha kvar sin nuvarande ställning som en avdelning inom RSV. Regeringen avser enligt uppgift att framlägga lagförslag i dessa frågor under hösten 1990.¹⁴

RSV tillkom under en tid då centraliseringstanken var rådande, vilket förmodligen förklarar varför RN blev ett organ inom RSV. Idag försöker man istället decentralisera statliga myndigheter, och särskilt skattemyndigheterna. Många av RSV:s funktioner håller på att fördelas på regionala skattemyndigheter. Länsrätterna har brutits ut från länsstyrelserna både organisatoriskt och inte minst lokalmässigt. Det anses viktigt att domstolarna är opartiska och står fria från parterna. RSV:s argument för att behålla kansliet inom RSV är svaga. Som JO påpekar i sitt remissyttrande bör tjänstledighetsreglerna kunna ändras för att tillgodose verkets behov av kammarrättsdomare.¹⁵ Enligt min mening väger RSV:s argument att verket behöver rättsnämnden för egna behov av sakkunskap och för att kunna rekrytera kammarrättsdomare mycket lätt. Ett starkare skäl vore möjligen att erfarenheterna visar att organisatoriskt självständiga små myndigheter av rättsnämndens storlek har svårt att få tillräckliga anslag, personaltilldelning och vikarier vid vakanser. Detta kan möjligen vara lättare om man är en del av en större myndighet.¹⁶ Övervägande skäl talar dock för att det är önskvärt att RN (och dess kansli) blir en från RSV fristående myndighet.

Förhandsbeskedsprocessen är en tvåpartsprocess, där det allmänna är sökandens motpart. I allmänhet representeras det allmänna av länsskattemyndigheten eller av ett allmänt ombud vid RSV. I våra dagar förefaller det märkligt att skatteförvaltningen på detta sätt processar inför en nämnd som är en del av skatteförvaltningen; förhållandena är likartade i Finland och Danmark. RN och dess kansli arbetar idag självständigt och tar inte direktiv från RSV:s verksledning vid handläggningen av ärendena, men trots detta har medborgarnas principiella krav på frihet från godtycke och opartiskhet

¹³ I propositionen med förslag till ny taxeringslag m m var departementschefen i princip positiv till att RSV skulle ta över det allmänns roll i förhandsbeskedsärenden, men ville överväga en del andra frågor innan han tog bestämd ställning, se s prop 1989/90:74 s 366 f.

¹⁴ Se prop 1989/90:74 s 367.

¹⁵ JO hänvisade till SOU 1988:53 s 128 ff.

¹⁶ Förmodligen kan det kanske vara lättare att få nödvändiga förstärkningar om rättsnämnden och dess kansli bildar en från RSV organisatoriskt fristående myndighet, som lyder direkt under finansdepartementet, under förutsättning av detta prioriterar rättsnämndens verksamhet högt.

sådan styrka att det vore önskvärt att RN frigjordes från skatteförvaltningen och bildade en egen fristående myndighet.

2.3 Sker förfarandet under domstolsliknande former?

2.3.1 Inledning

Rättsnämnden består av två avdelningar, som i princip har samma struktur, en för direkt och en för indirekt skatt, och har sammanlagt 16 ledamöter och högst 24 suppleanter. På avdelningen för direkt skatt, som i fortsättningen kallas rättsnämnden, tjänstgör för närvarande 9 ledamöter och 11 suppleanter.¹⁷ Rättsnämnden har en ordförande och två vice ordförande, varav en tjänstgör som kanslichef på rättsnämndens kansli. På rättsnämndens kansli tjänstgör för närvarande 15 föredragande (varav 4 är gruppchefer), som arbetar motsvarande 7–8 årsarbetskrafter, med förhandsbeskeden. Nämnden har cirka 25 sammanträden och meddelar årligen cirka 200 förhandsbesked.

Rättsnämnden har idag (maj 1990) följande sammansättning. Ordföranden och kanslichefen är heltidsanställda på RSV. Två ledamöter representerar skattedomstolarna, medan två andra har sin bakgrund i skatteförvaltningen. För närvarande arbetar tre av ledamöterna i det privata näringslivet.

Rättsnämnden har ledamöter med mycket goda kunskaper i skatterätt. Ledamöternas kompetens på skatteområdet är minst lika god som hos KR och RR. Alla föredragande i rättsnämnden har inte domarkompetens, men rättsnämndens kansli vinnlägger sig om att ha handläggare med domarkompetens, främst kammarrättsfiskaler och kammarrättsassessorer.¹⁸

Sammanfattningsvis kan konstateras, att rättsnämnden har en domstolsliknande organisation med högt kvalificerade ledamöter och handläggare.

2.3.2 Vad är meddelande av förhandsbesked för typ av ärende?

Taxeringssakkunniga ansåg att förfarandet vid förhandsbeskedsprövningen inte skulle ha karaktär av en tvåpartsprocess. Sökanden skulle inte ha någon motpart och riksskattenämnden skulle inte utöva någon egentlig processled-

¹⁷ Av suppleanterna kommer för närvarande två från finansdepartementet, tre från skatteförvaltningen, tre från skattedomstolarna och fem från det privata näringslivet.

¹⁸ Avdelningen för indirekt skatt är organiserad på ett likartat sätt.

ning.¹⁹ Efter kritik från remissinstanserna²⁰ ändrade departementschefen förslaget i denna del. Han ansåg att det var angeläget att förfarandet inför riksskattenämnden i viss utsträckning fick karaktären av en process, även om nämnden borde ge inkomna ansökningar en beredning av i viss mån administrativ karaktär.²¹ Han utvecklade detta på följande sätt.

Det bör nämligen uppmärksammas, att riksskattenämndens förhandsbesked allenast må innefatta ett rent skatterettsligt förhandsbedömande av en framledes uppkommande situation. Däremot tillägges nämnden icke någon rätt att oberoende av gällande beskattningsregler förfoga över statens och kommunernas skatteanspråk. Såsom kammarrätten framhållit, måste förfarandet anses innebära utbrytande ur den ordinarie processen av en specialfråga; och riksskattenämndens beskedgivande verksamhet bör i princip göras likartad med domstolarnas dömande verksamhet.

Konsekvensen av denna uppfattning blir att jag – i motsats till de sakkunniga – förordar, att en inkommen framställning om förhandsbesked skall, därest riksskattenämnden icke har för avsikt att avvisa densamma, utställas till delgivning med vederbörande taxeringsintendent (....), att riksskattenämndens beslut skall delgivas taxeringsintendenten (....), samt att icke blott sökanden utan även taxeringsintendenten (....) skall äga över beslutet anföra besvär.²²

Departementschefen ville se förhandsbeskedsprocessen som en domstolsliknande tvåpartsprocess. I FBL har detta kommit till uttryck bl a på så sätt att sökanden har länsskattemyndigheten, där taxeringen skall bestämmas, som motpart och rättsnämndens förhandsbesked kan överklagas av båda parter till regeringsrätten.

Förfarandet inför RN skall enligt förarbetena ske under domstolsliknande former. Ärendena sätts upp av en föredragande, som föredrar ärendena i nämnden och lämnar förslag till förhandsbesked. Sedan nämnden röstat, utformar för närvarande ordföranden förhandsbeskedet med utgångspunkt bl a från diskussionen i nämnden och föredragandens förslag. Förfarandereglerna finns framförallt i förhandsbeskedslagen. För RN gäller även skatteförvaltningsinstruktionen och, i brist på andra regler, förvaltningslagen (1986:233). Förvaltningsprocesslagen är subsidiärt tillämplig på förfarandet inför RR.²³ Genomgången visar att processen inför RN är avsedd att vara en domstolsliknande process. Slutsatsen av detta är att det bör i väsentliga avseenden ställas likartade krav på handläggningen inför RN

¹⁹ SOU 1949:62 s 109.

²⁰ Se prop 1951:64 s 30 ff.

²¹ Prop 1951:64 s 111.

²² Prop 1951:64 s 111 f.

²³ Av 1 § FPL framgår att lagen inte är tillämplig på förfarandet inför RN.

som inför våra domstolar, förutsatt att inte de speciella handläggningsreglerna eller förhandsbeskedsärendets speciella karaktär kräver något annat.

Frågan är vad förhandsbesked är för en typ av ärende. Förfarandet innebär att en specialfråga bryts ut ur den ordinarie taxeringsprocessen och besvaras genom förhandsbesked. I doktrinen betecknas talan om förhandsbesked närmast som en motsvarighet till en fastställsetalan inför allmän domstol.²⁴ Likheten skulle även bestå i att ett förhandsbesked inte direkt berör sökandens taxering. Denne måste sedan åberopa det lagakraftvunna förhandsbeskedet, innan de taxeringar som det hänför sig till vunnit laga kraft. I klartext skulle detta innebära att talan i den ordinarie taxeringsprocessen skulle ses som en fullgörelsetalan, medan talan i ett förhandsbeskedsärende skulle anses motsvara tvistemålsprocessens fastställsetalan. Så mycket är dock klart att förhandsbeskedsprocessen i väsentliga hänseenden skiljer sig från den ordinarie taxeringsprocessen, och att det kan ge viss vägledning att jämföra med vad som gäller i allmänhet vid fastställsetalan i tvistemålsprocessen, när det gäller att ta ställning till olika processuella frågor.

2.4 Normgivning och rättstillämpning

2.4.1 Inledning

Normgivningen på skatteområdet är i princip förbehållen riksdagen. Rättsnämnden ägnar sig inte åt normgivning genom att meddela förhandsbesked, utan åt rättstillämpning. Rättsnämnden är inte en domstol utan en förvaltningsmyndighet och förfarandet regleras i förvaltningslagen, såvida det inte finns andra bestämmelser i FBL och skatteförvaltningsinstruktionen.²⁵ Å andra sidan skall handläggningen i rättsnämnden ske under domstolsliknande förhållanden,²⁶ vilket innebär att viss analog vägledning kan hämtas från förvaltningsprocesslagen.

Förhandsbeskedsprocessen är en tvåpartsprocess, där länsskattemyndigheten eller ett allmänt ombud är sökandens motpart. Det finns dock vissa viktiga principiella skillnader mellan den ordinarie taxeringsprocessen och förhandsbeskedsprocessen. Vid taxeringsprocessen granskas i allmänhet

²⁴ Se Ragnemalm 1970 s 524 och Wennerholm SN 1981 s 488.

²⁵ Se 1 § förvaltningsprocesslagen.

²⁶ Se t ex prop 1951:64 s 111 f.

redan inträffande händelser, medan det i förhandsbeskedsärendet i regel bedöms hypotetiska, icke inträffade händelser.²⁷ Ett lagakraftvunnet förhandsbesked måste åberopas av sökanden för att vara bindande för skattemyndigheter och skattedomstolar. Förhandsbesked behandlar en ur den ordinarie taxeringen utbruten fråga. Man brukar som sagt jämföra ett meddelat förhandsbesked med en fastställelseedom i den allmänna civilprocessen.²⁸ Jämförelsen haltar dock. I civilprocessen förs fastställelsestalan om huruvida ett rättsförhållande består eller ej, som i förekommande fall kan ligga till grund för en senare fullgörelsestalan. I förhandsbeskedsärendet tas i stället i allmänhet ställning till skattekonsekvenserna av planerade rättshandlingar, en sorts fastställelsestalan angående framtida handlingsalternativ. Detta bör beaktas när jämförelser görs med reglerna om fastställelsestalan i 13 kap rättegångsbalken.

Det kan konstateras att förhandsbeskedsärendet skiljer sig från traditionell rättstillämpning genom att myndigheten normalt bedömer hypotetiska, icke inträffade händelser. Om ett förhandsbesked får en mer generell utformning påminner det i praktiken om normgivning. Normer kännetecknas av att de har en generell utformning och berör ett i princip obegränsat antal fall. Förhandsbeskedet är endast bindande för ena parten, skattemyndigheten, och under den ytterligare förutsättningen att det åberopas av sökanden. Förhandsbeskedet är då endast bindande vid sökandens taxering. Av detta följer att ett förhandsbesked inte kan utgöra någon form av skatteregel. Däremot kan kompetenskonflikter uppkomma mellan RSV:s rekommendationer och förhandsbesked, som är utformade som mer allmänt hållna tolkningsanvisningar.

Genom förhandsbesked får inte skapas bindande regler eller normer. Normgivningsmakten regleras främst i 8 kap RF, där uttrycket författning används.²⁹ Med detta avses lagar och föreskrifter, som är bindande regler utfärdade av annan än riksdagen.³⁰ En rättsregel karakteriseras av att den är bindande för myndigheter och enskilda samt har en generell utformning. En skattebestämmelse måste ha en generell utformning och får inte reglera ett

²⁷ Det förekommer dock även hypotetiska transaktioner som skall bedömas i förvaltningsdomstolarna, såsom förhandsbesked i körkortsärenden. Vid ansökan om byggnadslov är det vanligast att byggnationen ännu inte skett.

²⁸ Se Wennerholm SN 1981 s 488 och Ragnemalm 1970 s 524.

²⁹ Se prop 1975/76:112 s 62.

³⁰ Se närmare därom Strömberg 1989 b s 19.

enskilt fall.³¹ Materiella skatteregler stiftas av riksdagen.³² Regeringen äger dock rätt att utfärda verkställighetsföreskrifter till lag, och även delegera detta till lägre myndigheter. Beträffande inkomstbeskattningen utfärdar RSV verkställighetsföreskrifter.³³ Dessa kan dels vara rena administrativa handläggningsregler, dels vara s k materiellt utfyllande regler, som kan användas för att precisera innebörden i skatteregler. Sådana verkställighetsföreskrifter ska dock ha stöd i direktiv i lagen.³⁴ I materiellt hänseende får inte föreskrifterna tillföra lagen något nytt.³⁵ Det beror på att enligt 8:3 och 8:5 RF måste nya skattepålagor stiftas av riksdagen genom lag, och får följaktligen inte regleras av regeringen eller den underordnad myndighet genom verkställighetsföreskrifter. Utrymmet för t ex RSV att utfärda materiella skatteregler är därför mycket begränsat.

Myndigheter äger dock rätt att ge ut icke bindande allmänna råd. Enligt 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) är allmänna råd "generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i visst hänseende." Allmänna råd är varken bindande för myndigheter eller enskilda och är därför inte föreskrifter i RF:s mening och faller utanför regleringen i RF. Enligt 2 kap 2 § skatteförvaltningsinstruktionen åligger det RSV att meddela allmänna råd, som tidigare kallats anvisningar men för närvarande heter rekommendationer. Varje myndighet anses dock ha rätt att utfärda allmänna råd för lägre myndigheter inom sitt verksamhetsområde, utan något uttryckligt be- myndigande från regeringen eller högre myndighet.³⁶ Enligt 2 kap 21 § skatteförvaltningsinstruktionen avgör RN ärenden angående förhandsbesked, bindande förklaringar och dispenser i rättsfrågor. Av dessa uppgifter är här bara förhandsbeskedsärenden av intresse.³⁷

³¹ Se prop 1973:90 s 203 f, prop 1975/76:112 s 62 f, Strömberg FT 1988 s 125 f och Strömberg 1989 b s 30 ff. I RÅ 1980 1:92 reglerade motsvarigheten till nu gällande bestämmelsen i 2 § 5 mom SIL i första hand ett fall, köpet av AB Kockums förlustavdrag, men regeln ansågs ändå vara en lagregel eftersom den åtminstone formellt inte inriktade sig på AB Kockum utan var generellt avfattad. Avgörandet har dock på goda grunder kritiserats av Strömberg i FT 1988 s 125 f och jfr Strömberg 1989 b s 34.

³² Se 1:4, 8:3, 8:5 jämförda med 8:7 RF.

³³ Se därom 2 kap 2 § skatteförvaltningsinstruktionen.

³⁴ Strömberg 1989 b s 133 f.

³⁵ Se prop 1973:90 s 211, KU 1980/81:25 s 129 f, RÅ 1988 ref 151 och jfr t ex RÅ 1986 ref 158 och RÅ 1987 ref 21.

³⁶ Se prop 1983/84:119 s 7 och s 24.

³⁷ Bindande förklaringar får RN endast meddela med stöd av 62 § mervärdeskattelagen (1968:430) och 72 § uppbördslagen (1953:272). Dessa är för myndigheter och enskilda bindande förklaringar, som inte går att överklaga, om i vad mån en vara eller tjänst är skattepliktig. Bemyndigandena i 62 § mervärdeskattelagen är tillkomna innan RF trädde ikraft och skulle idag närmast ses som verkställighetsföreskrifter, men i och med att de kan leda till att reglerna i mervärdeskattelagen fylls ut på ett sätt som står i strid med 8:3 RF,

I förarbetena till FBL tog departementschefen uttryckligen avstånd från tanken att dåvarande RSN skulle kunna utfärda vare sig bindande eller inte bindande taxeringsanvisningar i form av förhandsbesked. Sådana anvisningar skulle RSN utfärda med stöd av andra bemyndiganden.³⁸ Ett meddelat förhandsbesked är ett individuellt förvaltningsbeslut.³⁹ Det kunde därför inte komma ifråga att en riksorganisation gavs rätt att få generella förhandsbesked i frågor som inte rörde dess egen, utan dess medlemmars taxeringar.⁴⁰ Sådana ansökningar avvisas och skall avvisas. Av 1 § FBL framgår uttryckligen att endast frågor som rör *sökandens* taxering får besvaras genom förhandsbesked.

Av förarbetena framgår att RSN hade i uppgift dels att meddela förhandsbesked, dels att ge ut anvisningar. Av skatteförvaltningsinstruktionen framgår att dessa uppgifter är skilda åt på RSV. RN meddelar förhandsbesked, medan andra sektioner inom RSV arbetar med allmänna råd och andra uttalanden. I praktiken uppkommer det därför inte några kompetenskonflikter mellan RN och övriga sektioner inom RSV beträffande vem som skall utfärda allmänna råd.

Teoretiskt kan konflikter uppkomma genom att RN väljer att svara på ett stort antal frågor på ett område, samtidigt som kopplingen till verkliga handlingsalternativ för sökanden är svaga. I RÅ 1983 1:77 svarade RN på över tjugo huvud- och följdfrågor.⁴¹ Ett sådant förhandsbesked kan åtminstone teoretiskt få samma funktion som RSV:s rekommendationer.

Konflikter kan även uppkomma om sökanden begär förhandsbesked om frågeställningar som behandlas i RSV:s rekommendationer (anvisningar). Sådana ansökningar avvisades tidigare med motiveringen att frågan var reglerad i RSV:s anvisningar. Idag (maj 1990) är dock RN beredd att meddela förhandsbesked även i frågor som regleras i RSV:s rekommenda-

skulle de förmodligen anses strida mot RF om de tillkommit idag, jfr Strömberg 1989 b s 72. Eftersom de tillkommit innan RF trädde ikraft är de emellertid giltiga enligt 6 p övergångsreglerna till RF.

³⁸ Se prop 1951:64 s 114 och numera 2 kap 2 § skatteförvaltningsinstruktionen.

³⁹ Man brukar skilja mellan *individuella* och *generella* förvaltningsbeslut (*normbeslut*). Ett individuellt förvaltningsbeslut avser ett enskilt fall och riktar sig till bestämda adressater, medan generella förvaltningsbeslut gäller för ett obestämt antal fall och är riktade till en obestämd krets av adressater, se t ex Strömberg 1989 a s 65. Exempel på generella förvaltningsbeslut (normbeslut) är t ex beslut om naturvårdsområde och olika planläggningsbeslut enligt plan- och bygglagen (1987:10), eller t ex beslut om att en byggnad förklaras som byggnadsminne, se vidare t ex prop 1975/76:112 s 64 f och Ragnemalm 1989 s 21. Generella förvaltningsbeslut påminner starkt om författningsbestämmelser, men det är inte möjligt att fatta generella normbeslut beträffande de materiella skattereglerna. De generella normbesluten behandlas därför inte fortsättningsvis i framställningen.

⁴⁰ Prop 1951:64 s 114.

⁴¹ Se närmare om detta mål i avsnitt 2.4.3.

tioner.⁴² Detta är naturligt med hänsyn till att dessa inte bör hindra RN från att ta ställning i rättsfrågor.

2.4.2 Kompetenskonflikter med taxeringsprocessen

Genom förhandsbesked beslutas i frågor som TN normalt tar ställning till vid taxeringen. Under förarbetena diskuterades problemet med att samma fråga kunde avgöras samtidigt i två olika processer. Departementschefen såg inte detta som något avgörande problem. Han utgick ifrån att förhandsbeskedet normalt meddelas innan den aktuella taxeringen vunnit laga kraft. Om så undantagsvis inte var fallet, gällde svaret i förhandsbeskedet före ett taxeringsbeslut i samma fråga. Det förutsattes att den skattskyldige överklagade sin taxering, om förhandsbeskedet ännu inte vunnit laga kraft när den skattskyldiges besvärstid gick ut.⁴³ När FBL tillkom beräknades handläggningstiderna vara betydligt kortare än idag. För närvarande (maj 1990) är som sagt den genomsnittliga handläggningstiden 6–7 månader. Det förekommer att taxeringen i första instans är avslutad, innan förhandsbeskedet vinner laga kraft, framförallt om RN:s beslut överklagas till RR. Enligt min mening är detta dock ett mindre problem. Det torde inte vara så mycket att säga om att ett taxeringsnämndsbeslut någon gång kan ändras genom ett förhandsbesked. Enligt RN:s nu gällande praxis gäller vidare att transaktionen inte får vara vidtagen innan beslutet har expedierats från RN.⁴⁴

Taxeringsbeslutets rättskraft är i princip begränsad till det aktuella beskattningsåret. Det är därför möjligt att vid varje års taxering få identiska frågor prövade. Det är därför inte ovanligt att en identisk eller liknande fråga, som den som prövas i förhandsbeskedsärendet, har varit eller är föremål för prövning i ett taxeringsärende beträffande ett annat års taxering. Jarnerup uttalar att det inte finns skäl att avvisa en ansökan om förhandsbesked enbart på den grunden att en liknande fråga prövas i taxeringsprocessen. Den skattskyldige har kanske för avsikt att ånyo vidta en transaktion av samma innebörd som den som är föremål för prövning i ett taxeringsmål. Blir transaktionen inte bedömd på ett för honom fördelaktigt sätt är han kanske inte intresserad av att vidta rättshandlingen. Det kan då vara av synnerlig vikt för honom att få besked om skattekONSEKVENSerna av den tilltänkta transaktionen, och det finns då inte anledning att avvisa talan bara p g a att frågan prövas i taxeringsprocessen beträffande ett annat års taxering.

⁴² Uppgift från Herrlin.

⁴³ Prop 1951:64 s 114.

⁴⁴ Se angående RN:s nya avvisningspraxis i kapitel 5.

ring. Jarnerup visar vidare att RN och RR under 1950-talet prövat ansökningar där frågan samtidigt var föremål för prövning i taxeringsprocessen.⁴⁵

Idag är praxis inställning inte lika generös som på 1950-talet. Det är ändå möjligt idag att få förhandsbesked även om det pågår en taxeringsprocess beträffande ett tidigare års taxering beträffande samma fråga.⁴⁶ RN tillåter dock inte att sökanden försöker att få ett förhandsbesked för att använda som argument i en pågående taxeringsprocess. Om så visar sig vara fallet avvisar RN regelmässigt ansökan. Det kan vara tillräckligt att länsskattemyndigheten överväger att göra taxeringsrevision hos den skattskyldige, för att reda ut en liknande fråga, för att ansökningen om förhandsbesked skall avvisas. Om samma eller liknande förfarande förekommit vid ett tidigare års taxering utan att frågan då var tvistig mellan parterna, avvisas frågan oftast på att det inte anses vara av synnerlig vikt för sökanden att få frågan besvarad ytterligare en gång.⁴⁷ Enligt min mening är RN:s praxis ändamålsenlig och löser de flesta uppkommande kompetenskonflikter på ett tillfredställande sätt.

2.4.3 Kompetenskonflikter med RSV:s rekommendationer

Av förarbetena framgår att RN och RR skall ge svar på frågor om planerade, men ej genomförda transaktioner.⁴⁸ Fiktiva frågor skall inte besvaras. I allmänhet svarar därför inte RN på beskattningsfrågor som inte är aktuella inom den tidsperiod förhandsbeskeden gäller. Frågor av typen: ”Hur blir min fastighet realisationsvinstbeskattad om jag säljer den 1995?”, blir regelmässigt avvisade.⁴⁹ Även i finsk och dansk rätt avvisas regelmässigt sådana ansökningar.⁵⁰ Det måste vara fråga om allvarligt menade handlingsalternativ för sökanden. Svar får inte ges på fiktiva eller påhittade handlings-

⁴⁵ Jarnerup SvSKT 1959 s 257 f.

⁴⁶ I den nya skatteprocessen som förmodligen börjar gälla 1/1 1991 föreslås i propositionen att den nuvarande skatteprocessen skall ersättas av en sakprocess, som innebär att bara den behandlade frågan blir rättskraftigt avgjord, se närmare därom prop 1989/90:74 s 367 ff. Det blir då lättare att avgöra om en fråga är föremål eller tidigare har varit föremål för prövning.

⁴⁷ Se närmare därom i avsnitt 5.5.2.

⁴⁸ Se SOU 1949:62 s 107 och prop 1951:64 s 111. Visserligen kan förhandsbesked ges om redan genomförda transaktioner, men då skall transaktionens bedömning vara av betydelse för den skattskyldiges val av handlingsalternativ. Svaret blir då i realiteten indirekt ett svar på en tilltänkt transaktion. Sökanden kan t ex ha sålt en fastighet och vill veta om försäljningen var skattepliktig för att kunna bedöma om han skall köpa en pensionsförsäkring för att kvitta bort vinsten, jfr Jarnerup SvSKT 1959 s 252.

⁴⁹ Däremot förekommer att det besvaras frågor av typen: Är kostnaden för min premie avdragsgill och hur blir de belopp, som faller ut om tio år, beskattade? Svaret på den första frågan kan vara av begränsat värde för sökanden om denne inte vet hur utfallande belopp påg å att premien beskattas.

⁵⁰ Se kapitel 3 och 4.

alternativ. I så fall är förhandsbeskedet inte ett individuellt förvaltningsbeslut, utan snarare ett tolkningsbesked om hur olika skatteregler tolkas. I praktiken kan det vara svårt att på ansökan avgöra om transaktionerna verkligen är avsedda att genomföras.⁵¹ Problemet ställs på sin spets t ex om den skattskyldige påstår att han har ett stort antal handlingsalternativ. RN och RR har tidigare ofta svarat på ett stort antal frågor, trots att det finns goda skäl att misstänka att frågerätten åtminstone delvis missbrukas. Från praxis kan bl a följande fall nämnas.

RN och RR svarar inte på frågor där den skattskyldige är ute efter att få svar på var den "yttre" gränsen går för en regels tillämpningsområde. Sökanden anses då försöka utnyttja frågerätten på ett otillbörligt sätt. I förarbetena betonades att RN hade fria händer att vägra att svara vid försök att missbruka frågerätten.⁵² I RÅ 1984 1:46 frågade den skattskyldige bl a om hur lång tid det måste förflyta från det en gåva fullbordas till dess den benefikt förvärvade egendomen försäljs för att skatteflyktslagen inte skall bli tillämplig. Frågan avvisades av RN. RN avvisar regelmässigt denna typ av frågor, men om sökanden istället med hjälp av några frågor försöker att ringa in var gränsen går, har RN emellanåt svarat på dessa frågor. I RÅ 1984 1:46 frågade sökandena även om skatteflyktslagen var tillämplig, om försäljningen skedde a/ omedelbart, b/ inom 6 månader, c/ inom 1 år och d/ inom två år från gåvan. RN svarade att skatteflyktslagen var tillämplig i samtliga fall.⁵³ Om vi bortser från det aktuella fallet är det enligt min mening olämpligt att svara på denna typ av frågor.⁵⁴ Sökanden får ställa upp ett eller möjligen två alternativ. Övriga alternativa frågor bör avvisas.

I praxis från senare år har RN och RR även varit liberala med att besvara ansökningar som innehåller ett mycket stort antal frågor som berör ett flertal transaktioner. Ett mycket belysande, om än extremt, exempel är RÅ 1983 1:77, mål I. Sökanden var aktieägare i ett bolag som skulle emittera konvertibla förlagslån och optionsbevis, och ställde följande frågor om skattekonsekvenserna av olika handlingsalternativ.

⁵¹ Jfr t ex RR:s remissyttrande över Ds Fi 1987:1 s 7: "Påståendet är riktigt såtillvida att man inte sällan kan ana att den som söker beskedet mindre är intresserad av att få ett avgörande beträffande den egna taxeringen än att få fram ett prejudikat som kan tjäna till vägledning för t ex kunder, klienter, anställda eller kolleger som kan väntas ha intresse av att genomföra eller delta i den i ansökningen beskrivna transaktionen."

⁵² Se SOU 1949:62 s 112 och prop 1951:64 s 111 ff.

⁵³ I och med att RR ansåg att skatteflyktslagen inte kunde bli tillämplig i det aktuella fallet förföll frågan.

⁵⁴ I det aktuella fallet var det fråga om skatteflyktslagen var tillämplig. Lagstiftaren har här förutsatt att alla viktiga förhandsbesked skall publiceras för att tjäna som prejudikat. Det fanns därför möjligen anledning att vara mer generös med svaren än vad som annars borde gälla.

Fråga 1. Som framgår av emissionsvillkoren emitterar bolaget s k units, vardera bestående av dels ett konvertibelt förlagsbevis, dels 4 optionsrätter. Emissionskursen för en unit är 260 kr. Förlagsbeviset lyder också på nominellt 260 kr. Innebär detta att förlagsbeviset skall anses emitterat till nominellt belopp och att optionsrätterna ”hänger med” gratis eller skall emissionskursen för uniten fördelas på förlagsbevis och optionsrätter och i så fall med vilka belopp?

Fråga 2. Om jag köper teckningsrätter – skall anskaffningskostnaden för dessa proportioneras på förlagsbevis och optionsrätter och i så fall på vilket sätt?

Fråga 3. Om jag säljer teckningsrätter hur beskattas eventuell vinst? Försäljning av teckningsrätter till konvertibla skuldebrev behandlas på samma sätt som avyttring av teckningsrätter till aktier, dvs enligt bestämmelserna i 35 § 3 mom kommunalskattelagen. Gäller samma bestämmelser beträffande försäljning av teckningsrätter till optionsrättslånet?

Fråga 4. Vilka blir beskattningskonsekvenserna när jag säljer optionsbevis om a/ optionsbevisen förvärvats genom utnyttjande av egen teckningsrätt att delta i emissionen? b/ optionsbevisen förvärvats genom köp av teckningsrätter att delta i emissionen? c/ optionsbevisen förvärvats på marknaden?

Fråga 5. Vilka blir beskattningskonsekvenserna när jag säljer förlagsbevis om a/ förlagsbevisen förvärvats genom utnyttjande av egen teckningsrätt att delta i emissionen? b/ förlagsbevisen förvärvats genom köp av teckningsrätter att delta i emissionen? c/ förlagsbevisen förvärvats på marknaden?

Fråga 6. Vilka blir beskattningskonsekvenserna när jag säljer förlagsbevis tillsammans med medföljande optionsbevis (den s k uniten) om a/ bevisen förvärvats genom utnyttjande av egen teckningsrätt att delta i emissionen? b/ bevisen förvärvats genom köp av teckningsrätter att delta i emissionen? c/ bevisen förvärvats på marknaden?

Fråga 7. Vilka blir beskattningskonsekvenserna om jag utnyttjar konverteringsrätten på förlagsbevisen och byter ut dessa mot aktier?

Fråga 8. Vilka blir beskattningskonsekvenserna om jag säljer aktier som förvärvats genom sådan konvertering som nämnts i fråga 7?

Fråga 9. Vilka blir beskattningskonsekvenserna när jag säljer aktier som jag förvärvat genom att utnyttja min optionsrätt enligt optionsbevis om a/ optionsbeviset förvärvats genom utnyttjande av egen teckningsrätt att delta i emissionen? b/ optionsbeviset förvärvats genom köp av teckningsrätter att delta i emissionen? c/ optionsbeviset förvärvats på marknaden?

Fråga 10. Med varje optionsbevis följer rätt att när som helst t o m mars månad 1985 teckna fyra aktier till kurs 260 kr. Om börskursen på aktierna skulle gå ned obetydligt under 260 kr och därefter inte gå upp till detta belopp före april 1985 kommer optionsbevisen således att bli värdelösa. Kan jag få avdrag för sådan förlust på optionsbevisen och i så fall på vilket sätt om a/ optionsbevisen förvärvats genom utnyttjande av egen teckningsrätt att delta i emissionen? b/ optionsbevisen förvärvats genom tilläggsköp av teckningsrätter att delta i emissionen? c/ optionsbevisen förvärvats på marknaden?

Fråga 11. Om jag köper förlagsbevis under lånets löptid skall vederlaget fördelas på dels köpeskilling för förlagsbeviset dels upplupen ränta på förlagsbeviset?

Fråga 12. Om jag utnyttjar mina teckningsrätter på grundval av tidigare aktieinnehav och tecknar units men därefter säljer aktierna, hur beräknas anskaffningsvärdet på dessa aktier? Skall anskaffningskostnaden reduceras m h t värdet på teckningsrätterna och i så fall på vilket sätt?

Sökanden tillade att med beskattningskonsekvenserna i de ställda frågorna avsåg han hur realisationsvinst skulle beskattas (enligt 35 § 3 mom eller 35 § 4 mom kommunal-skattelagen), hur beräkning av anskaffningskostnaden skulle göras och vid vilken tidpunkt respektive värdepapper skulle anses förvärvade.

RN och RR, i den utsträckning svaren överklagades dit, besvarade alla frågorna.

Sökanden ställde tolv huvudfrågor, som var indelade i ett mycket stort antal underfrågor, där svaren var beroende av vilket handlingsalternativ sökanden valde. Det fanns ingen möjlighet för sökanden att genomföra alla de påstådda rättshandlingarna. Ansökan var en förfrågan från finansbolagets räkning, via den enskilde som sökande, om skattekonsekvenserna av hela dess emissionsprojekt.⁵⁵ Förhandsbeskedet var i realiteten ett tolkningsbesked som hade en mycket svag koppling till sökandens taxering. Varken FBL eller dess förarbeten ger utrymme för sådana tolkningsbesked, som besvarar ett stort antal hypotetiska frågor. Svaren bör snarare betraktas som en form av allmänna råd. I Danmark är man mycket noga med att undvika att besvara ett stort antal frågor. Ligningsrådet skall inte användas för att göra rättsutredningar åt skattekonsulter.⁵⁶ RÅ 1983 1:77 är ett relativt extremt exempel. Så sent som i december 1988 svarade RN på åtta frågor, varav en fråga var uppdelad på fem delfrågor, och två delfrågor avvisades.⁵⁷

RN:s ordförande har deklarerat att en ansökan med många frågor skall avvisas.⁵⁸ Sökanden som ställer ett stort antal frågor får välja mellan att begränsa ansökan eller att få den avvisad. Denna policy tillämpar RN idag (april 1990). Vilket synsätt RR har är närmast av teoretiskt intresse i och med att i mål med många frågor prövas endast ett fåtal frågor av RN. Det är endast dessa frågor som kan överklagas till RR.

⁵⁵ Teoretiskt hade det naturligtvis varit möjligt för finansbolagets aktieägare att gå ihop och låta varje aktieägare ställa en eller ett fåtal frågor. Det hade då varit svårt att avvisa någon ansökan om övriga krav för prövning i sak var uppfyllda. Praktiska skäl talar då för att man gjorde som man gjorde, dvs nöjde sig med en sökande som ställde alla relevanta frågor. Detta hindrar dock inte att den aktuella ansökan sannolikt stod i strid med lagtexten i FBL och den gängse kompetensfördelningen mellan normgivning och rättstillämpning.

⁵⁶ Se kapitel 4.

⁵⁷ Se F 1988:19:21. RR prövade senare tre av frågorna, se RÅ 1989 ref 100. Ansökningen gällde relativt komplicerade koncernbeskattningsfrågor. I F 1987:5:3 besvarade RN 15 av 17 frågor, som visserligen var ställda av flera med varandra närstående sökanden.

⁵⁸ Herrlin SvSkT 1989 s 474. Ändringen som enligt uppgift skall slå igenom helt efter en övergångstid motiveras av Herrlin med att ansökningar med ett stort antal frågor lägger beslag på ett alltför stort utrymme av RN:s resurser.

Sammanfattningsvis kan följande konstateras. Prejudikat skapas som en biprodukt av såväl taxeringsmål som av förhandsbesked. Dessa avgöranden skall vara kopplade till konkreta ärenden, låt vara att det i förhandsbeskedsärendena rör sig om framtida tilltänkta rättshandlingar. RR äger som domstol inte rätt att utfärda allmänna råd. Vägledande uttalanden som inte är direkt kopplade till konkreta ärenden ges i skatteärenden i form av allmänna råd, främst i form av rekommendationer från RSV.⁵⁹ Alla myndigheter anses äga rätt att utfärda allmänna råd inom sitt kompetensområde utan särskilt bemyndigande.⁶⁰ RN har *inte* i skatteförvaltningsinstruktionsförordningen (1988:832) bemyndigats att utfärda allmänna råd. I och med att RN arbetar under domstolsliknande former är det inte lämpligt att den meddelar allmänna råd. Det är därför viktigt att endast sådana ansökningar som är ett konkret ärende kopplat till sökandens taxering prövas i sak. Förfrågningar som endast har till syfte att skapa prejudikat bör avvisas. Det säger sig självt att det ofta är omöjligt att på ansökningshandlingar avgöra om ansökan är allvarligt menad, och att det inte kan undvikas att frågor om transaktioner som aldrig är tänkta att genomföras besvaras. I Finland och Danmark är man mycket mer restriktiva än i Sverige med att besvara ett stort antal frågor i en ansökan. Nyligen har dock RN skärpt sin inställning och besvarar för närvarande inte ansökningar med ett stort antal frågor. Detta är ett väl motiverat beslut. Skatteförenklingskommittén föreslog dock att RN skulle kunna meddela förhandsbesked som inte är kopplade till konkreta ärenden.⁶¹ Förhållandena kan förändras och vad som då bör gälla skall diskuteras i nästa avsnitt.

2.4.4 Bör RN och RR ges rätt att meddela tolkningsbesked?

2.4.4.1 Inledning

Det finns ett mycket stort behov av prejudikat inom skatterätten. Förhandsbesked, och då främst de som RR meddelar, fyller en mycket viktig roll som prejudikat. För praxis på många betydelsefulla områden spelar förhandsbesked en viktig, ibland avgörande roll. Exempelvis bygger praxis kring skatteflyktslagen nästan uteslutande på förhandsbesked. Förhandsbeskeden

⁵⁹ Den vanligaste formen av allmänna råd är RSV:s rekommendationer. RSV gör också uttalanden som kan vara initierade av enskilda fall, men som har en utformning som är av mer generell art. RSV uttalar sig även i enskilda frågor, se därom Norberg SN 1987 s 303 ff.

⁶⁰ Se Strömberg 1989 b s 40 f.

⁶¹ Ds Fi 1987:1.

lämpar sig väl som prejudikat eftersom RN och RR i princip endast svarar på rättsfrågor, vilket innebär att svaren oftast inte är beroende av vad som anses bevisat i ärendet. Ofta ställs frågor om lagtolkning som har ett mycket stort allmänt intresse. Å andra sidan är det i praktiken svårt att genom ett förhandsbesked klarlägga hur olika skatteregler skall tolkas på ett större område. Problemet är här detsamma som i taxeringsprocessen. Det finns begränsade möjligheter att uttala sig om frågor som inte är föremål för prövning i ärendet. Å andra sidan finns det ett betydande och motiverat intresse av att få gällande rätt klarlagd. Jag har därför valt att presentera olika förslag som framförts för att kunna tillgodose detta behov. Nyligen har såväl rättegångsutredningen och skatteförenklingskommittén föreslagit att HD respektive RN samt RR skulle få rätt att avge s k tolkningsbesked, dvs besked om gällande rätt som inte är knutet till ett konkret aktuellt ärende. I nästa avsnitt skall bl a dessa förslag diskuteras.

2.4.4.2 Tolkningsbesked m m

Genom förhandsbesked är det möjligt att snabbt få svar på lagtolkningsfrågor. Taxeringssakkunniga uttalade 1949:

Då riksskattenämnden sålunda i sin beskedsgivande verksamhet i vissa fall kommer att göra bindande uttalanden jämväl i rena lagtolkningsspörsmål, ligger den frågan nära till hands, om icke tillämpningen av förhandsbeskedet skulle kunna utsträckas så, att förhandsbeskedet kunde anlitas för att åstadkommande av en snabb lösning av aktuella sådana spørsmål av mera allmän räckvidd. Emellertid skulle en utvidgning i antydd riktning av förhandsbeskedets tillämpningsområde medföra, att på en omväg uppnåddes det resultat, som icke ansetts böra åstadkommas genom att riksskattenämnden gäves befogenhet att meddela anvisningar rörande tillämpningen av skatteförfattningarna med för beskattningsnämnderna och skattedomstolarna bindande verkan. De sakkunniga förordade därför, att meddelat förhandsbesked även i dylikt fall skall hava den innebörden att dess bindande verkan blir begränsad till den skattskyldige, som beskedet avser.⁶²

Idag är det fortfarande inte möjligt att få ett förhandsbesked som inte rör sökandens egen taxering, se 1 § FBL. Genom en lagändring 1960 är det dock möjligt att få förhandsbesked om det är av vikt ur prejudikatsynpunkt, men frågan måste dock fortfarande vara kopplad till sökandens taxering.⁶³

⁶² SOU 1949:62 s 107 f. Sveriges köpmannaförbund föreslog under remissbehandlingen att riksorganisation skulle få rätt att begära förhandsbesked beträffande sina medlemmar. Departementschefen tog dock avstånd från förslaget med motiveringen att ett sådant förhandsbesked lätt fick karaktär av lagstiftning med allmän räckvidd, se prop 1951:64 s 114.

⁶³ Departementschefen påpekade för övrigt att ett sådant förhandsbesked skall tillmätas samma vikt som prejudikat som andra förhandsbesked, se prop 1960:79 s 38. Det meddelas endast ett fåtal förhandsbesked varje år på denna grund, se närmare därom i kapitel 5.

I betänkandet SOU 1975:77, "Allmän skatteflyktsklausul" föreslog expertgruppen att rättsnämnden skulle kunna meddela för skattemyndigheterna och skattskyldiga bindande förklaringar om de objektiva rekvisiten i den föreslagna skatteflyktslagen.⁶⁴ Förebilden till förslaget var de bindande förklaringar om huruvida en vara är mervärdeskattepliktig eller ej som RN meddelar med stöd av 62 § mervärdeskattelagen. Regeln tillkom innan regeringsformen trädde ikraft. En sådan förklaring är bindande för skattemyndigheter och skattskyldiga och går inte att överklaga. Dessa förklaringar är därför en författning i regeringsformens mening.⁶⁵ Enligt 8 kap RF är det endast möjligt för RN att meddela verkställighetsföreskrifter med stöd av delegation från regeringen. Frågan är då om en bindande förklaring är en verkställighetsföreskrift. Dessa och de av expertgruppen föreslagna bindande förklaringarna innebär självständiga ställningstaganden från RN:s sida, som kan tillföra lagtexten något nytt i materiellt hänseende, vilket inte är tillåtet.⁶⁶ Expertgruppens förslag skulle därför förutsätta att regeringsformen ändrades.⁶⁷ Det är mindre lämpligt att delegera normgivningsmakten till RN på detta sätt, och en sådan författningsreform kan därför undvaras.⁶⁸

1981 föreslog justitieombudsmannen att det borde utredas om inte förhandsbesked även skulle kunna meddelas på talan av det allmänna. Han menade att det inte söktes förhandsbesked på nya typer av avtalskonstruktioner och det därför kunde råda osäkerhet om hur dessa skulle hanteras skattemässigt. Han uttalade:

Jag är inte främmande för en lösning som innebär att en centralt placerad taxeringsintendent får möjlighet att föra nya, snabbt påkomna, svårlösta skattefrågor applicerade på en hypotetisk skattskyldig under rättsnämndens och i sista hand regeringsrättens prövning som ett ärende om förhandsbesked. En sådan lösning fordrar en möjlighet för rättsnämnden och regeringsrätten att inhämta synpunkter i ärendet från annat håll än den fiskala instansen. Vidare bör ett motstående intresse finnas för att kunna utöva besvärsrätt. Vissa branschorganisationer eller andra organ som berörs av saken kan kanske ges rollen som motparter med yttrande- och besvärsrätt. De bör få sina kostnader för detta betalda av statsverket.⁶⁹

⁶⁴ Endast skattemyndigheterna skulle kunna ansöka om bindande förklaringar. Om förhandsbesked inte kunde komma ifråga om den skattskyldige ansökt om sådant i ett motsvarande fall, kunde inte heller bindande förklaring meddelas, se närmare om dessa frågor SOU 1975:77 s 73 ff.

⁶⁵ Se prop 1975/76:112 s 63 och jfr Strömberg 1989 b s72 f.

⁶⁶ Se närmare därom Strömberg 1989 b s 131 ff.

⁶⁷ Bindande förklaringar enligt 62 § mervärdeskattelagen är dock giltiga med stöd av 6 p övergångsbestämmelserna till RF, se även Strömberg 1989 b s 73.

⁶⁸ Jfr även Strömberg 1989 b s 155 ff.

⁶⁹ JO – Den långsamma skatteprocessen – några synpunkter och förslag s 37.

JO menade att det borde skapas möjlighet för det allmänna att få förhandsbesked beträffande konstruerade transaktioner, men i övrigt under samma förutsättningar som gäller för de skattskyldiga. Detta förslag återkommer sedan, i delvis omarbetad form, i skatteförenklingskommitténs betänkande, Ds Fi 1987:1, "Tolkningsbesked i skattefrågor." Skatteförenklingskommittén konstaterade först att RSV:s verkställighetsföreskrifter och allmänna råd i nuvarande form inte lämpar sig för vägledande uttalanden om hur reglerna skall tolkas.⁷⁰ För att råda bot på bristen på möjligheter för det allmänna att erhålla vägledande uttalanden om gällande rätt föreslog skatteförenklingskommittén att RN och RR skulle på talan av det allmänna kunna avge s k tolkningsbesked om aktuella lagtolkningsfrågor med utgångspunkt från konstruerade fall. Eftersom förslaget delvis byggde på rättegångsutredningens förslag om s k fristående rättsförklaringar, skall detta förslag först kortfattat redovisas.⁷¹

Rättegångsutredningen presenterade olika idéskisser om hur prejudikatsbyldningen skulle kunna ökas i HD. Det förs upp för få prejudikatfrågor till HD, och på en del områden råder det "prejudikattorka". Följande bote-medel föreslogs.

1. Prejudikatfrågor skulle kunna hänskjutas från lägre domstol, eller annat organ, direkt till HD.⁷²

2. I prejudikatfrågor skulle part äga rätt att direkt överklaga tingsrättens dom till HD. En sådan s k språngrevision skulle enligt utredningen kunna leda till en snabbare och billigare prejudikatsbyldning.⁷³

3. Som ett tredje alternativ föreslogs s k fristående prövning av prejudikatfrågor. HD skulle utifrån ett konstruerat fall skapa prejudikat. Vem som helst skulle kunna begära en s k fristående rättsförklaring av HD. Förfarandet var tänkt att vara kontradiktoriskt genom att en motpart till sökanden förordnas så att ärendet blir så allsidigt belyst som möjligt.⁷⁴

⁷⁰ Ds Fi 1987:1 s 39 ff. Motiveringen var att verkställighetsföreskrifterna i princip inte kunde användas för tolkningar av skattereglerna, se ovan i detta kapitel. RSV:s anvisningar innehåller för närvarande i stort sett endast en sammanställning av lagtext, förarbeten och praxis, och föga egna ställningstaganden av RSV. Det sistnämnda beror enligt kommittén på att RSV är rädd för att dess rekommendationer (tidigare anvisningar) inte alltid följs av RR. Det finns dock undantag såsom RSV Dt 1984:23, som i stor omfattning fyller ut lagtexten. Se närmare om denna anvisning i en kommande avhandling om bankbeskattning av Norberg.

⁷¹ Se SOU 1986:1 s 125 ff.

⁷² SOU 1986:1 s 133 ff.

⁷³ SOU 1986:1 s 142 ff.

⁷⁴ SOU 1986:1 s 144 ff. Remissinstanserna var i huvudsak positiva till detta förslag, men ansåg att det borde utredas ytterligare. I lagrådsremissen ansåg departementschefen att behovet av fristående rättsförklaringar var belagt, men hon ansåg samtidigt att frågan måste utredas.

Skatteförenklingskommittén behandlade rättegångsutredningens olika förslag, men ansåg att de båda förstnämnda alternativen inte löste skattemyndigheternas behov av "snabba" prejudikat, t o m innan taxering skett.⁷⁵ Detta kunde enligt kommitténs uppfattning bäst lösas genom att det allmänna fick möjlighet att ansöka om tolkningsbesked i skattefrågor av mer allmänt prejudikatintresse. Ett allmänt ombud, fristående från RSV, skulle få rätt att ansöka om tolkningsbesked.⁷⁶ Tolkningsbesked föreslogs kunna meddelas på samma områden som förhandsbeskeden, dvs i princip vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt mervärdebeskattningen. Ansökan skulle lämnas in till RN, som skulle pröva om det fanns skäl att meddela tolkningsbesked. Ett avvisningsbeslut skulle inte gå att överklaga. Reglerna var här avsedda att vara likartade de som gäller för förhandsbesked. Det var inte tänkt att förfarandet skulle vara kontradiktoriskt, utan RN skulle fungera som ett beredningsorgan som skulle se till att ärendet blev tillräckligt väl berett. RN skulle infordra yttranden bl a från näringslivsorganisationer, advokater och revisorer. RN:s tolkningsbesked skulle sedan automatiskt underställas RR för överprövning.

De flesta remissinstanser var positiva till förslagen. RR menade dock att kommittén underskattat möjligheterna att åstadkomma förbättringar inom ramen för nuvarande regler. RR förordade i första hand att rättegångsutredningens modeller om utbrytning av rättsfrågor i processen, som direkt avgjordes av RR, och s k språngrevision, utreddes för förvaltningsdomstolarnas del. Det betonades att dessa lösningar hade den fördelen framför kommitténs förslag att de håller sig inom ramen för traditionell rättskipning.

RR uttalade att dessa synpunkter inte hindrade att det var värt att överväga att införa någon typ av tolkningsbesked, men att frågan behövde utredas ytterligare. Domstolen ansåg att de konstitutionella aspekterna och tolkningsbeskedens betydelse för prejudikatbildning och rättstillämpning måste utredas, och att det måste klargöras vilka frågor som lämpade sig för tolkningsbesked. Frågan borde tas upp i samband med beredningen av rättegångsutredningens förslag, och det borde även övervägas om inte enskilda eller organisationer skulle få rätt att ansöka om tolkningsbesked. RR menade att det var viktigt att tolkningsbeskeden fick en konkret och kasuistisk utformning som påminde om dagens förhandsbesked. Om de konstitutionella aspekterna uttalade RR:

⁷⁵ Ds Fi 1987:1 s 50 ff.

⁷⁶ Detta skulle gälla så länge RN utgjorde en del av RSV. Om RN blev en fristående myndighet skulle RSV som central skattemyndighet kunna vara taleberättigad, se Ds Fi 1987:1 s 64.

Man kan dock inte bortse från att tolkningsbeskeden, även om de skulle få en kasuistisk utformning, ändå kommer att ha en generell innebörd och att verksamheten att meddela tolkningsbesked därmed kommer att framstå som en form av normgivning. Det finns enligt vår mening anledning att närmare än som skett i betänkandet analysera vilka återverkningar tolkningsbeskeden kan tänkas få på lagstiftningsarbetet och på kompetensfördelningen mellan lagstiftare och domstolar. Inte minst på skatteområdet är det angeläget att lagstiftningen en håller hög kvalitet och att lagreglerna är tillräckligt exakta och preciserade. Det skulle vara olyckligt om förekomsten av institutet tolkningsbesked medförde en ökad benägenhet att överlämna gransdragningsfrågor o d till praxis.

RR ansåg att tolkningsbesked kunde få en sådan generell innebörd att det uppkom en konflikt med normgivningsmakten. Denna fråga borde därför utredas ytterligare. RR avstyrkte sedan kommitténs förslag. RR anförde vidare sammanfattningsvis angående den tekniska utformningen av tolkningsbeskeden:

För det fall institutet tolkningsbesked ändå anses böra införas nu tillstyrker vi förslaget om en prövning i två instanser. Till skillnad mot kommittén anser vi dock att en motpart till det allmänna skall förordnas i varje särskilt fall och att förfarandet således skall vara kontradiktoriskt. Vidare tar vi avstånd från förslaget att de besked som lämnas i första instans obligatoriskt skall underställas regeringsrättens prövning. Enligt vår mening bör tolkningsbeskeden överprövas av regeringsrätten endast efter överklagande av part.

Kommittén föreslog att förslaget skulle börja gälla 1/1 1988. Förslaget är remissbehandlat sedan länge, men är dock inte lagt i "malpåse" utan en proposition kan förväntas tidigast hösten 1990. Det är fullt tänkbart att tolkningsbeskeden kommer att få ungefär den utformning RR föreslog. Detta innebär att tolkningsbeskeden kommer att handläggas på ett likartat sätt som förhandsbeskeden med den skillnaden att tolkningsbeskeden inte är bindande och inte anknyter till någons taxering. Det är vidare möjligt att även enskilda och organisationer skall kunna få tolkningsbesked.

Om lagstiftaren bestämmer sig för att RN och RR skall kunna meddela tolkningsbesked med utgångspunkt från konstruerade fall stöter detta förmodligen inte på några avgörande praktiska problem. Det är troligt att institutet inte kommer att användas i någon större utsträckning. Om lagstiftaren är i valet och kvalet om institutet skall införas, bör han dock beakta följande.

Om institutet tolkningsbesked införs kommer "förhandsbeskedsprocessen" att bestå dels av vanliga förhandsbesked, som är kopplade till *vanliga ärenden*, dels av tolkningsbesked, som bygger på *konstruerade fall*. Den skattskyldige och andra kan förmodligen välja mellan dessa båda institut, vilket komplicerar handläggningen. Det kan ifrågasättas om det verkligen

råder en sådan prejudikattorka inom skatterätten att ett särskilt prejudikat-institut, tolkningsbesked, måste inrättas. För närvarande ges liknande tolkningsbesked av RSV oftast i form av rekommendationer. Tolkningsbeskeden får ställning av allmänna råd och får förmodligen högre status än RSV:s rekommendationer, eftersom de meddelas av RN och RR som står fria från parterna. Å andra sidan är det mindre bra att vägledande anvisningar kan utfärdas som ett utflöde dels av en (kvasi)normgivningsmakt, de allmänna råden, dels genom rättstillämpning, tolkningsbesked. Detta talar starkt för att åtminstone det skatteförenklingskommittén vill uppnå, nämligen snabba råd om hur olika avtalskonstruktioner som hastigt dyker upp på marknaden skall beskattas hos skattemyndigheterna m m, bäst löses genom att RSV i större utsträckning än för närvarande utfärdar rekommendationer o dyl om hur olika transaktionstyper som inte direkt är reglerade i lag, förarbeten och praxis, skall beskattas. Det spelar då mindre roll att domstolarna ibland kan ändra dessa rekommendationer. Detta är naturligt och borde för övrigt accepteras av de skattskyldiga. Gör man på detta sätt minskar betydelsen av tolkningsbesked för det allmänna. De skattskyldiga kan sedan ta kontakt med skattemyndigheterna och be att de ger sin syn på olika tolkningsfrågor. Låter man sig sedan inte nöja med deras besked kan man söka förhandsbesked eller, i förekommande fall, besvara sig över sin taxering.

2.5 Sammanfattning

RN arbetar under domstolsliknande förhållanden. En domstol kännetecknas av att den står fri från parterna, medan RN utgör en del av skatteförvaltningen som är sökandens motpart. För att man i teoretiskt avseende skall kunna likställa RN med en domstol, bör RN brytas ut ur skatteförvaltningen och bilda en egen fristående myndighet.

Framställningen visar att, om ett förhandsbesked inte är klart kopplat till ett konkret ärende, kompetenskonflikter kan uppkomma med RSV:s rätt att utfärda allmänna råd, som numera heter rekommendationer. Om RN besvarar ett stort antal frågor som inte är kopplade till sökandens taxering, får förhandsbeskedet lätt ställning av tolkningsbesked. RN har tidigare varit generös med att meddela sådana förhandsbesked men har nyligen skärpt sin praxis, vilket är nödvändigt för att undvika sådana kompetenskonflikter.

Det blir i praktiken sällan andra konflikter med den ordinarie taxeringsprocessen och med RSV:s rekommendationer. Det beror på att RN ofta av-

visar sådana ansökningar där kompetenskonflikter eventuellt skulle kunna uppstå.

Skatteförenklingskommittén föreslog att det allmänna skulle kunna er- hålla tolkningsbesked från RN om gällande rätt, utan att ansökan var kopp- lat till ett konkret aktuellt ärende. En sådan reform skulle förändra kom- petensfördelningen mellan lagstiftare och rättstillämpare och skulle för- modligen därför kräva en översyn av de konstitutionella reglerna. Detta för- slag har ännu inte lett till något förslag till lagstiftning.

Frågan är dock om inte behovet av tolkningsbesked i första hand beror på att RSV:s rekommendationer ger för liten vägledning. De innehåller vanligen en sammanställning av lagtext, förarbeten och praxis, och RSV är mycket försiktigt med att uttala en egen uppfattning. Om RSV skulle uttala sig i lagtolkningsfrågor minskar behovet av mer vittomfattande förhands- besked och tolkningsbesked. Det är inte något skäl att underlåta att uttala sig med hänsyn till att RR eventuellt kan hysa en annan uppfattning, och underkänna RSV:s ståndpunkt i ett mål som överklagats till RR. RSV måste, anser jag, ta ställning i större utsträckning än som sker idag. Om så sker minskar enligt min mening behovet av tolkningsbesked.

3 Finsk rätt

3.1 Inledning¹

I Finland har det funnits möjlighet att få bindande förhandsbesked vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen sedan 1/1 1960.² De finska reglerna infördes med de svenska reglerna som förebild, och de svenska och finska reglerna är idag i stort sett desamma.³

Ansökan om förhandsbesked görs hos centralskattenämnden (CN), som är en fristående enhet hos skattestyrelsen, vilken är Finlands högsta skattemyndighet. CN har nio ledamöter som förordnas av statsrådet på fem år. Nämnden har en bred sammansättning. Ordföranden skall ha domarerfarenhet. Den nuvarande ordföranden arbetar på finansministeriet. Övriga ledamöter representerar skatteförvaltningen, de kommunala centralorganisationerna, det privata näringslivet och skattebetalarna.⁴ Ledamöterna skall vara väl förtrodda med skattefrågor och om möjligt även med ekonomiska frågor.⁵ Nämnden har inte någon dominans av ledamöter som representerar det allmänna på samma sätt som i Sverige. Trots detta är det ovanligt att det förekommer skiljaktiga meningar i nämnden. Samtliga ledamöter har andra heltidsarbeten vid sidan av CN. Nämnden har två heltidsanställda sekreterare, som tjänstgör som föredragande, och en kanslist.⁶

Under en följd av år har CN meddelat cirka 600 förhandsbesked per år, men för närvarande (1988) ges endast cirka 450–500 besked per år. Under år 1986 och 1987 inkom 645 resp 666 ansökningar. Enligt uppgift meddelas förhandsbesked i cirka 70–80% av de inkomna ärendena. Övriga ärenden

¹ Relativt lite har skrivits på svenska språket om förhandsbeskedsinstitutet i Finland. Litteraturen på svenska är därför kompletterad med information som jag fått huvudsakligen av professor Edward Andersson och centralskattenämndens sekreterare Pertti Kokkonen. Intervjuerna skedde i augusti 1988 och kapitlet beskriver förhållandena på grundval av tillgängligt material vid denna tidpunkt, förutom Andersson 1988. Hän-syn har inte kunnat tas till senare tillkommet material.

² Det går även att få förhandsbesked i uppbördsfrågor.

³ Andersson 1988 s 68.

⁴ Se närmare därom Andersson 1988 s 69.

⁵ Ordföranden skall ha domarerfarenhet och minst fyra övriga ledamöter skall ha juristexamen.

⁶ Därutöver tjänstgör vid behov extra, icke anställda, föredragande. Deras sammanlagda årsarbetsinsats kan beräknas till 1 1/2 heltidstjänst.

avvisas eller återkallas av sökandena. Under 1987 avgjordes 641 ärenden på följande sätt.

<i>Ärenden om förhandsbesked 1987</i>	Antal	Procent av de avgjorda ärendena
Inkomna ärenden	666	-
Meddelade förhandsbesked	456	71 %
Återkallade ärenden	24	4 %
Avvisade ärenden	161	25 %

CN har en genomsnittlig handläggningstid på 2–3 månader och CN har ingen mer betydande balans av icke avgjorda mål. Vid ingången respektive utgången av 1987 hade CN 115 respektive 157 ärenden i balans.

CN avgör i stort sett alla inkomna ansökningar inom en fyramånadersperiod, vilket är anmärkningsvärt snabbt.

Ungefär 10–15% av förhandsbeskeden, cirka 50 st per år, överklagas till högsta förvaltningsdomstolen (HFD), som är andra och sista instans.⁷ HFD skall avgöra ärendena med förtur och det tar i genomsnitt 6–8 månader från det ärendet kom in till CN till dess HFD avgjort ärendet. HFD ändrar i liten utsträckning CN:s meddelade förhandsbesked. HFD publicerar totalt 120 beslut varje år av totalt cirka 2 000 avgjorda ärenden, och av dessa är cirka 30 stycken förhandsbesked. Totalt publiceras cirka 50–60 förhandsbesked av CN och HFD tillsammans. Förhandsbeskeden har en mycket stor betydelse som prejudikat i Finland. Särskild betydelse har dessa när det kommit ny lagstiftning i Finland.⁸ De tio vanligaste ärendetyperna bland de meddelade förhandsbeskeden 1987 var följande.⁹

⁷ Se här även Andersson 1988 s 72.

⁸ Förhandsbeskeden beräknas få stor betydelse som rättskälla för tolkningen av de nya reglerna i den under 1988 antagna skattereformen.

⁹ Förteckningen bygger på CN:s interna statistik som professor Edward Andersson hjälpt mig att översätta. Jag har sedan bearbetat uppgifterna.

De vanligaste ärendetyperna 1987.

1. Realisationsvinstberäkning	87
2. Ränteavdrag	51
3. Separat skattskyldighet för handels- och kommanditbolag	49
4. Försäljningsvinst i rörelse	38
5. Skattepliktig inkomst	34
6. Skattelättnader	31
7. Kostnader för inkomsternas förvärvande	29
8. Försäljning av egen bostad	24
9. Periodiseringsfrågor	21
10. Ombildningsfrågor	20

Ärendetyperna i Finland är i stort sett likartade med de som förekommer i Sverige.

3.2 Förutsättningar för att ge förhandsbesked

De specifika regler som reglerar förhandsbeskedsförfarandet är snarlika i Finland och Sverige.

Ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig och ingiven senast när deklarationen skall avges. Det är endast den skattskyldige själv eller hans ombud som kan söka om förhandsbesked. Avvisas ansökan på grund av formella brister, t.ex. att ansökan är bristfällig eller för sent inkommen, prövas inte ansökan, och detta beslut kan överklagas till HFD.

För att en ansökan skall prövas i sak krävs det enligt 69 § 2 mom beskattningsslagen att svaret är av *synnerlig vikt* för sökanden eller *viktigt för enhetlig lagtolkning* eller *rättstillämpning*. Även om kriterierna för en sakprövning är uppfyllda är inte CN skyldig att meddela förhandsbesked, utan CN har fri prövningsrätt.¹⁰ Sådana avvisningsbeslut går inte att överklaga.¹¹ Ett avvisningsbeslut vinner dock inte laga kraft och sökanden kan därför återkomma med en ny ansökan.¹²

I regel lämnas inte förhandsbesked om det är uppenbart att sökanden försöker hitta kryphål i skattelagarna, eller att han försöker ta reda på vilket av flera alternativ som är det mest fördelaktiga.¹³

¹⁰ Andersson 1988 s 70.

¹¹ Se 99 § 1 mom beskattningsslagen, kommenterad av Andersson 1988 s 70.

¹² Se Andersson 1988 s 71. I praktiken torde det dock vara ovanligt att sökanden återkommer med en ny ansökan.

¹³ Andersson 1988 s 71.

Förhandsbesked meddelas i allmänhet inte i värderings- eller uppskattningsfrågor. Svar ges i förekommande fall på ett generellt sätt, såsom att beskattning inte skall ske om fastigheten säljs till aktieägare till marknadspris eller till skäligt pris.¹⁴

Förhandsbesked meddelas inte om samma problem prövas eller har prövats i den ordinarie processen vid ett tidigare års taxering.¹⁵ Tack vare CN:s snabba handläggning är det mycket ovanligt att beskattningsnämnden har fattat ett taxeringsbeslut innan CN meddelat förhandsbesked.¹⁶ Vid besvär kan dock beskattningsnämnden redan ha fattat beslut, men då gäller förhandsbeskedet förutsatt att taxeringen inte vunnit laga kraft.

För att CN eller HFD skall pröva frågan måste det vara av synnerlig vikt för sökanden att få svar på frågan. Frågan kan även prövas om det är viktigt ur prejudikatsynpunkt eller för en enhetlig rättstillämpning. Kraven prövas ex officio av både CN och HFD.¹⁷

Kravet synnerlig vikt tillämpas i praktiken mycket liberalt av CN och förmodligen även av HFD.¹⁸ Den uttalade målsättningen är att förhandsbesked i möjligaste mån skall kunna meddelas. Förhandsbesked ges inte av CN om det är fråga om rena bagatellbelopp, eller om frågan är av mycket ringa ekonomisk betydelse för sökanden, såsom när ett industriföretag begärt förhandsbesked om huruvida jämförelsevis låga belopp är avdragsgilla.¹⁹ Är beloppen förhållandevis låga, upplyses sökanden om att avgifter som är höga i förhållande till ärendets ekonomiska betydelse tas ut. De flesta återkallar då sin ansökan, men gör de inte det meddelas i allmänhet förhandsbesked. Om transaktionen redan är genomförd, och inga särskilda skäl visats för att ett svar på frågan trots detta skulle vara av synnerlig vikt för sökanden, har förhandsbesked vägrats. Det kan t ex vara av synnerlig vikt att få reda på hur en genomförd transaktion skall beskattas p g a att sökanden har vissa resultatregleringsmöjligheter.²⁰

Om det är uppenbart av lagtexten hur frågan skall bevaras meddelas inte förhandsbesked. Möjligheterna är bättre att få förhandsbesked om svaret

¹⁴ Erhållna upplysningar från professor Edward Andersson och jfr även Andersson 1988 s 70.

¹⁵ Andersson 1988 s 71.

¹⁶ Taxeringsförfarandet är likartat sin svenska motsvarighet. Taxeringen skall vara avslutad under oktober månad under taxeringsåret, då debetsedel skickas ut. Förhandsbesked lämnas sökanden normalt senast under våren taxeringsåret.

¹⁷ Se Andersson 1988 s 70.

¹⁸ Se t ex Andersson 1988 s 68.

¹⁹ Se Andersson 1988 s 68.

²⁰ Se Andersson 1988 s 68.

framgår av praxis, men i praktiken är CN mycket generös med att ge förhandsbesked även när svaret relativt klart framgår av lagtext eller praxis.

Cirka 25 % av de avgjorda ärendena avvisas.²¹ Det är vanligt att en av flera frågor i en ansökan inte besvaras.

3.3 Handläggning

CN:s handläggning är föga formbunden och smidig. Förfarandet inför CN är inte en tvåpartsprocess. Ansökan skickas inte över till det allmänna för yttrande. Kommunikationsprincipen som gäller i den ordinarie taxeringsprocessen tillämpas inte i förhandsbeskedsärendet. Nödvändig utredning infordras av föredraganden från andra myndigheter, såsom deklarationer och olika registerutdrag. För att det skall gå snabbt beställs materialet genom telefonsamtal till de olika myndigheterna. I ungefär vart tredje fall krävs kompletterande upplysningar och utredning av sökanden, och i cirka vart tionde fall tilläggsupplysningar från den lokala skattemyndigheten. Dessa upplysningar inhämtas normalt per telefon.

Genom den formlösa och smidiga handläggningen är handläggningstiderna mycket korta. Det tar normalt 2 till 3 månader för sökanden att få ett förhandsbesked från CN. Om större balanser tillfälligtvis uppstått, brukar extra föredraganden kallas in och beta av balanserna.²² Balanserna vid årets slut består till största delen av mål inkomna under september t o m december.²³

CN sammanträder ca 90 gånger per år, två gånger per vecka.²⁴ Normalt föredras 8–10 ärenden varje gång. Till sammanträdet har föredraganden författat en längre PM, som även innehåller ett förslag till förhandsbesked och som har skickats ut till ledamöterna i förväg. Ordföranden har grundligt satt sig in i ärendena, läst handlingarna och granskat föredragandens förslag till förhandsbesked, medan övriga ledamöter har läst föredragandens PM. Sammanträdena går oftast mycket snabbt och är normalt över på 1–2 tim-

²¹ Se statistiken i början av kapitlet.

²² Ett större antal mål brukar då avgöras på en gång. Det är inte ovanligt att 30–40 ärenden avgörs på ett sammanträde som då normalt tar tre timmar.

²³ 31/12 1987 fanns det 157 icke avgjorda mål, som alla hade inkommit under 1987 och som fördelade sig på följande sätt:

Maj	Juni	Juli	Aug	Sept	Okt	Nov	Dec
1	2	5	4	19	23	47	53

²⁴ För närvarande måndag förmiddag och torsdag eftermiddag.

mar. Ledamöterna är oftast överens om utgången. Föreligger ett eller flera mera allvarliga ändringsförslag, bordläggs normalt ansökan och tas upp 14 dagar senare, då föredraganden författat en mindre tilläggs-PM. Av tio ärenden brukar ungefär 2–3 stycken bordläggas. CN:s svar på ansökan bestäms vid sammanträdet och bygger i allmänhet på föredragandens förslag. Detta innebär att förhandsbeskeden i allmänhet kan expedieras inom två veckor från CN:s sammanträde. Trots den korta handläggningstiden anses den försvåra för företagen att genomföra mer besvärliga transaktioner, t ex fusioner.

Förhandsbesked gäller i allmänhet för ett eller två beskattningsår, vilket för övrigt anges i beslutet. Förhandsbeskedet är endast bindande för skattemyndigheterna och skattedomstolarna om det åberopas av sökanden. Förhandsbeskedet ges under de förutsättningar som sökanden angett i ansökan. Brister dessa i något mer väsentligt avseende är förhandsbeskedet ogiltigt, liksom om lagstiftningen ändras.

CN:s förhandsbesked kan överklagas till HFD inom 30 dagar från delgivningen. Ärendet bör enligt 99 § 2 mom beskattningsslagen behandlas med förtur. Klagorätt har sökanden, finansministeriet, kommuns styrelse och pensionsanstalt.²⁵ HFD kan ex officio utan yrkande ändra förhandsbeskedet och vägra sökanden ett avdrag eller annan skatteförmån, eller besluta att han inte skall beskattas för viss inkomst. I praktiken sker dock detta sällan. I andra situationer tillåter inte förbudet mot reformatio in pejus att HFD ändrar ett förhandsbesked till nackdel för sökanden, om det endast är denne som besvärat sig.

3.4 Sekretess- och avgiftsregler

Sekretessreglerna är likartade de svenska reglerna. Publicering kan enligt 132 § beskattningsslagen ske om sökandens namn m m inte nämns. De publicerade förhandsbeskeden är regelmässigt avidentifierade. Endast i ett fåtal fall genom åren har sökanden bett att publicering inte skulle ske och då oftast med hänvisning till att affärshemligheter skulle avslöjas, och detta har då oftast beaktats.

Avgifterna för förhandsbesked (1988) är mellan 200 och 4 000 mark, dvs ca 300–6 000 kronor. Om ansökan inte prövas i sak av CN eller HFD utgår ingen avgift. En privatperson kan normalt räkna med att få betala mellan

²⁵ Se 99 § beskattningsslagen.

1 000 och 2 000 mark beroende på frågans svårighetsgrad och omfång, medan en juridisk person kan få betala mer.

3.5 Utvärdering

CN meddelar varje år ett stort antal förhandsbesked. Handläggningstiden är mycket kort trots att personalresurserna är begränsade. Ett normalt ärende tar 2–3 månader och CN:s balans motsvarar fyra månaders arbete vilket är anmärkningsvärt lite. Mitt intryck är att ansökningarna i Finland och Sverige inte skiljer sig åt på något mer anmärkningsvärt sätt. I Finland liksom i Sverige försöker man att ge förhandsbesked i så stor utsträckning som möjligt.

Efter svenska förhållanden framstår CN:s handläggning som smidig och snabb. Mycket tid sparas genom att CN inte skickar ansökan på remiss till skattemyndigheterna. Det allmänna deltar inte som i Sverige i utredningen av målet. Mitt intryck är dock att målen knappast är sämre utredda i Finland än i Sverige. Tidsbesparande i Finland är målsättningen att föredragandens förslag till förhandsbesked skall ligga till grund för nämndens beslut. Föreligger det betydande meningsskiljaktigheter i nämnden bordläggs frågan för ytterligare utredning, och tas sedan snabbt upp till beslut igen. Besluten expedieras i allmänhet inom 2 veckor från nämndens sammanträde. En starkt bidragande orsak till den korta handläggningstiden är att CN sammanträder ca 90 gånger per år, liksom det faktum att det finns resurser att inkalla extra föredragande, t ex om det uppstår balanser.

Nästa fråga är då om det finns några avgörande skillnader mellan förhandsbeskedens utformning i Finland och Sverige. Ett typiskt förhandsbesked från CN ser ut på följande sätt.²⁶

Sökandena hade för avsikt att bilda ett aktiebolag, som huvudsakligen skulle bedriva näringsverksamhet med värdepapper, och frågade huruvida verksamheten var att anse som affärsverksamhet och om räntekostnaderna i verksamheten var helt avdragsgilla.

Efter en redogörelse för ansökan, förklarade CN att den med stöd av 69 § 2 mom beskattningsslagen hade beslutat meddela begärt förhandsbesked. Sedan anförde CN:

²⁶ Enligt uppgift från CN. Få förhandsbesked är skrivna på svenska och det har därför inte varit möjligt för mig att själv undersöka saken.

Motivering av förhandsbesked.

Enligt 1 § 2 momentet lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avses med näringsverksamhet rörelse- och yrkesutövning.

Enligt 6 § 2 momentet samma lag är skattepliktig inkomst för penninginriktning samt försäkrings- och pensionsanstalt ävensom för den som bedriver handel med värdepapper, dividender och räntor på aktier, andelar eller placeringar i tillskottsfond, vilka inte tillhör anläggningstillgångar.

Enligt 18 § 2 punkten samma lag betraktas som avdragsbara utgifter bland andra ränta på skuld som härrör av näringsverksamhet.

Enligt 2 § lagen om temporär ändring av 2 § lagen om begränsning av rätten att vid beskattningen avdraga ränta på gäld (961/86) har skattskyldig rätt att från sin skattepliktiga inkomst avdra räntorna på gäld som hänför sig till näringsverksamhet, gårdsbruk och annan förvärvsverksamhet. Vid kommunalbeskattningen får dock räntor på gäld som hänför sig till inkomsten från viss förvärvskälla avdras endast från inkomsterna från denna förvärvskälla.

Under de i ansökan avsedda förhållandena kan aktiebolaget, som X och Y skall grunda, anses bedriva näringsverksamhet.

Under de i ansökan avsedda förhållandena kan lånet i fråga anses hänföra sig till näringsverksamhet.

Förhandsbesked.

Det i ansökan avsedda aktiebolaget bedriver näringsverksamhet. Aktiebolaget får i sin beskattning utan begränsningar avdra räntor på det i ansökan avsedda banklånet.

Detta förhandsbesked skall, om sökanden det påyrkar, med bindande verkan tillämpas vid stats- och kommunalbeskattningen för år 1987 och 1988.²⁷

CN:s förhandsbesked är oftast kortfattat motiverade och i allmänhet upprättade enligt den mall som framgår av exemplet.²⁸

Förhandsbeskedsinstitutet i Finland tillgodoser väl sökandens intresse av att få svar snabbt på sina frågor, på bekostnad av att svaren både i CN och HFD är kortfattat motiverade. Det är i och för sig lättare att ge snabba svar om de ges enligt mall på det sätt CN gör, än om myndigheten ger mer utförliga motiveringar i sitt svar. Kraven på motiverade svar är förmodligen betydligt högre i Sverige än i Finland. Den snabba handläggningen i Finland beror dock inte enbart på att svaren är mer kortfattade, utan även på att handläggningen är snabb och smidig. Den finska modellen är m a o positiv för den sökande som vill ha sitt svar snabbt, men tillgodoser sämre intresset av goda motiveringar och därmed i förlängningen prejudikatintresset.

²⁷ Centralskattenämndens beslut om förhandsbesked nummer 401/1987 daterat 31/8 1987.

²⁸ Man bör då hålla i minnet att även HFD:s domar av tradition är kortfattat motiverade. Man synes ha en annan domskrivningstradition i Finland än i Sverige.

4 Dansk rätt

4.1 Inledning¹

Fr o m 1/6 1983 kan skattskyldiga få för skattemyndigheterna bindande förhandsbesked vid bl a inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Möjligheten att få förhandsbesked infördes bl a därför att de danska skattereglerna ansågs så komplicerade och svåröverskådliga, att det kunde vara svårt för de skattskyldiga att veta hur olika transaktioner skulle bedömas skatterettsligt. De skattskyldiga ansågs därför ha ett befogat intresse av att kunna få bindande förhandsbesked.² En viktig orsak till de skattskyldigas villrådighet om vad som är gällande rätt är organisationen av skattesystemet, klagoinstanserna och prejudikatbildningen i Danmark. Det är därför på sin plats att först kortfattat beskriva taxeringsorganisationen i Danmark. Det danska taxerings- och skatteväsendet har genom lagstiftning som trätt ikraft under 1990 förändrats. Jag har valt att begränsa mig till att beskriva den nya organisationen.

Taxeringsbesluten i första instans fattas av de kommunala skattemyndigheterna.³ Efter reformen finns det två (tidigare tre) klagoinstanser inom taxeringsorganisationen. Taxeringsbeslutet kan överklagas till ett skatteankenævn som är den högsta klagoinstansen inom kommunen. Skatteankenævnets beslut kan överklagas till landskatteretten, som är en fristående administrativ myndighet som arbetar under domstolsliknande förhållanden. Landskatterettens avgöranden kan sedan överklagas såväl av den skattskyldige som det allmänna, företrätt av skatteministeriet, först till landsretten

¹ Detta kapitel bygger dels på angiven litteratur, men framförallt på intervjuer i november 1988 med företrädare för statsskattedirektoratet (motsvarar vårt RSV) nämligen vicedirektør Niels Lauesen, ligningschef Vagn Laustsen, kontorchef Niels Kristensen och kontorchef Marianne Mandahl, samt med advokat Finn Thomsen. Kapitlet speglar rättslaget i november 1988. Det har inte varit möjligt att datera upp framställningen till idag (juni 1990), utom beträffande den nyligen genomförda reformen av skatteväsendet och taxeringsorganisationen, se närmare därom i detta avsnitt. Olsens artikel i Skatterett 1990 s 153 ff, Bindende förhandsbesked i skattesager – principielle betragtninger og de danske erfaringer, publicerades alltför sent för att jag skulle kunna beakta den i fullt ut i framställningen.

² Jfr betänkning nr 945/1982 s 54.

³ Beskrivningen av det danska taxerings- och skatteväsendet bygger på Lett, Tidsskrift for Skatteret 1990 s 257 ff och Helle Hansen, Tidsskrift for Skatteret 1990 s 351 ff.

och sedan till Høyesteret. Först sedan målet lämnat skatteväsendet och talan förs inför allmän domstol blir det en vanlig tvåpartsprocess.⁴

Taxeringen kan provas fem gånger (tidigare sex gånger) innan sista instans sagt sitt. Det är därför naturligt att relativt få taxeringar överklagas till högre instans. Skatteråden⁵ har haft cirka 10 000 ärenden, landskatteretten cirka 3 800 ärenden, landsretterna och Høyesteret cirka 200 respektive 20 skattemål per år.⁶ Med hänsyn till att så få mål provas av domstolarna är det naturligt att administrativ skattepraxis spelar en mycket stor roll i Danmark. Särskilt betydelsefulla är landskatterettens avgöranden som regelmässigt följs av skattemyndigheterna. Givetvis följs de domstolsavgöranden som finns, och står administrativ praxis i strid med dessa ändras denna praxis.

Efter svenska mått mäkt är skattepraxis mager, även om man tar hänsyn till administrativ skattepraxis. Det är därför naturligt att förhandsbeskedsinstitutet spelar en viktig roll som rättskälla i Danmark.

Förhandsbeskedsinstitutet i Danmark har haft sin svenska motsvarighet som nära förebild. Förhandsbesked söks hos ligningsrådet, som är statsskattedirektoratets styrelse.⁷ Statsskattedirektoratet är den danska motsvarigheten till det svenska riksskatteverket. Ligningsrådet har främst politiskt tillsatta ledamöter, som inte förutsätts ha några särskilda fackkunskaper i skatterätt.⁸ Endast statsskattedirektoratets direktör, som tjänstgör som ligningsrådets ordförande, är tjänsteman. Statsskattedirektoratet fungerar som kansli och dess förslag till förhandsbesked godtas i allmänhet av rådet. Dess lekmän diskuterar i allmänhet endast kontroversiella och principiellt viktiga ärenden.

På ligningsrådets möten finns det även två adjungerade ledamöter, två byråchefer, från skatteministeriet. Vidare deltar i allmänhet de högre cheferna från de avdelningar som handlägger ärendena. Det betyder att led-

⁴ De allmänna domstolarna kontrollerar skatteförvaltningens taxeringsbeslut och det råder generella begränsningar i domstolarnas prövningsrätt, se närmare därom Bjørn m fl 1989 s 861 ff. Såvitt jag vet har Høyesteret ännu inte prövat något förhandsbesked. Domstolsprövning av förhandsbesked får förmodligen även i framtiden en begränsad betydelse.

⁵ Idag är skatteankenævnenas första klagoinstans och skatteråden är avskaffade i den nya skatteförvaltningen.

⁶ Se Lauesen Skatterett 1988 s 53.

⁷ Ligningsrådet har nitton ledamöter, varav skatteministern utser sex och folketinget åtta ledamöter. Genom 1990 års reform har antalet ledamöter öökats med fyra av vilka två representerar Kommunernes Landsforening, en Köpenhamns kommun och en Frederiksbergs kommun. Sedan tillkommer ordföranden som skall vara statsskattedirektoratets ordförande. Ligningsrådet har som statsskattedirektoratets styrelse även andra viktiga uppgifter såsom att fastställa statsskattedirektoratets anvisningar och cirkulär.

⁸ Ledamöterna skall representera industri, handel, lantbruk, löntagare och kommunerna, se Lauesen Skatterett 1988 s 62 och föregående not.

ningen för statsskattedirektoratet, skatteministeriet, liksom folketinget genom dess ledamöter automatiskt vet vad som sker i ligningsrådet. Genom detta smidiga system kan de frågor som väcks genom ett förhandsbesked relativt snabbt lösas på annat sätt, genom lagstiftning på initiativ av skatteministeriets tjänstemän eller ledamöterna av folketinget. Även statsskattedirektoratet kan agera exempelvis genom att utfärda anvisningar eller cirkulär. Föredragandena brukar påpeka de principiella problem ärendena väcker för ledamöterna genom särskilda skriftliga upplysningar, om t ex behovet av lagstiftning i anslutning till ärendena.

4.2 Förutsättningar för att ge förhandsbesked

Förhandsbeskedsreglerna har haft de svenska reglerna och praxis som förebild. Förhandsbesked är bindande för skattemyndigheterna under förutsättning att sökanden åberopar svaret vid taxeringen och att förutsättningarna för förhandsbeskedet är riktiga och inte har förändrats i sak eller genom lagstiftning.⁹ Skattskyldig kan enligt 1 § i den danska förhandsbeskedslagen få förhandsbesked om detta är av väsentlig betydelse för honom. Kommissionen, som utredde frågan om förhandsbesked, ansåg att ansökningar borde enligt svensk modell avvisas, om det inte förelåg ett tillräckligt skatterättsligt behov av att få svar på frågan. Kommissionen tänkte då närmast att hypotetiska frågor eller frågor som rörde mindre belopp inte skulle besvaras.¹⁰ I förarbetena uttalades:

Afgørende for, om spørgsmålets afklaring har væsentlig betydning, vil oftest være dets økonomiske aspekter, men bestemmelsen indeholder mulighed for, at også spørgsmål, der isoleret betragtet er af mindre økonomisk betydning, kan besvares. Der er bl a tænkt på situationer, hvor dispositionen i tilfælde af gunstigt svar tænkes gentaget, eller den beskrevne situation er årligt tilbagevendende.¹¹

Av förarbetena framgick att förhandsbesked skulle vägras främst i bagatellärenden.¹² Av andra förarbetsuttalanden framgick vidare att svar inte skulle

⁹ Se 6 § lagen nr 143 från 13/4 1983 om bindande förhandsbesked om skattspørgsmål m v, i fortsättningen kallad den danska förhandsbeskedslagen.

¹⁰ Betänkning 945/1982 s 57.

¹¹ Schultz Sortebog, 1983-04-13-143, Lov om bindende forhåndsbesked om skattespørgsmål s 6, Bemærkninger till 1 §.

¹² Dock skulle förhandsbesked kunna ges i ärenden som rörde mindre belopp, om frågan var årligen återkommande eller där sökanden hade ett starkt intresse av att genomföra transaktionerna om han fick ett positivt svar. Lauesen menar att förhandsbesked skulle kunna ges om det användes av ett stort antal skattskyldiga, se Skatterett 1988 s 54. Denna uppfattning står dock dåligt i överensstämmelse med lagtexten, som

ges på hypotetiska frågor. Sökanden skulle ha ett konkret rättsligt intresse av att få svar och inte bara försöka erhålla allmänna deklara-tionsupplysning. ¹³ Av 1 § 3 st danska förhandsbeskedslagen framgår att förhandsbesked normalt inte ges beträffande redan genomförda transaktioner. Förhandsbesked kan dock erhållas om svaret påverkar hur sökanden skall förfara i andra tilltänkta fall. ¹⁴ Förhandsbesked meddelas regelmässigt om vidtagna transaktioners giltighet är beroende av att ett positivt förhandsbesked ges.

Av 3 § danska förhandsbeskedslagen framgår vidare att frågor, som inte kan besvaras med tillräcklig säkerhet eller där andra skäl talar mot att ge förhandsbesked, skall avvisas. I förarbetena nämndes som exempel på det förstnämnda att det normalt inte kan ges bindande förhandsbesked i värderingsfrågor och på det sistnämnda, att sökanden ville ha alternativa handlingsmöjligheter utredda i syfte att finna den skattemässigt mest fördelaktiga lösningen. ¹⁵

Avvisningsgrunderna har tillkommit under starkt inflytande av de svenska reglerna och svensk praxis. Det är därför intressant att undersöka i vad mån dessa regler har tillämpats på samma sätt i Danmark. ¹⁶ Under tiden 1/6 1983–31/12 1986 inkom det totalt 2 586 ansökningar, varav 2 315 var avgjorda per 31/12 1986 på följande sätt. ¹⁷

Meddelade förhandsbesked	1 888	81 %
Återkallade	339	15 %
Avvisade	88	4 %

ju kräver att svaret skall vara av väsentlig betydelse för *sökanden*. I Sverige och Finland har man av dessa skäl skapat en särskild prövningsgrund; av betydelse för enhetlig rättstillämpning och lagtolkning.

¹³ Se skatteministerns uttalanden vid första behandlingen av förslaget i folketinget, Schultz Sortebog, 1983-04-13-143, Lov om bindende forhåndsbekendelse om skatteespørgsmål s 20.

¹⁴ Se Lauesen Skatterett 1988 s 55.

¹⁵ Se Schultz Sortebog, 1983-04-13-143, Lov om bindende forhåndsbekendelse om skatteespørgsmål, bemærkningarna till danska förhandsbeskedslagen s 6 f. Se även Lausen 1988 s 58.

¹⁶ Eftersom landskatteretten och de allmänna domstolarna har mycket få förhandsbeskedsärenden är det endast meningsfullt att undersöka ligningsrådets praxis. Det saknas för övrigt tillförlitlig statistik från övriga instanser.

¹⁷ Statistiken är hämtad från Lauesen Skatterett 1988 s 61. Detta var den färskaste statistik som fanns att tillgå vid mitt besök på statsskattedirektoratet i november 1988. Enligt Lausen var statistiken ungefär densamma vid denna tidpunkt som redovisas ovan. Ansökningarna gjordes till lika stora delar av fysiska och juridiska personer.

Under 1986 inkom 710 ansökningar som behandlade följande frågor.¹⁸

Fast ejendom	næring	153
	avance osv	43
	værdi	85
Aktier	avance	59
	kurs	30
	maskeret udbytte	29
Afskrivninger		48
Driftsomkostninger		47
Særlig indkomst		45
Virksomhedsomdannelse		31
Renter osv		27
Skattepligt		22
Lønmodtagere		15
Pensionsbeskatning		10
Skatteberegning		10
Landbrug		5
Løbende ydelser		5
Befordring		2
Fornægtelse		1
Diverse		43

Endast 4 % av inkomna mål avvisas och 15 % återkallas. Även om senare statistik saknas är dessa siffror fortfarande aktuella enligt statsskattedirektoratet. Det är anmärkningsvärt många ansökningar, 81 %, som leder till förhandsbesked. Det beror på att statsskattedirektoratet ser som sin uppgift att ge förhandsbesked i den utsträckning det överhuvudtaget är möjligt.¹⁹ Det betyder att den danska förhandsbeskedslagens krav på att svaret skall vara av väsentlig betydelse för sökanden inte upprätthålls i praktiken. Knappast någon ansökan har hittills avvisats på denna grund.²⁰ Den avgift, som måste betalas innan ansökan prövas avhåller enligt statsskattedirektoratet de flesta från att besvara ligningsrådet med bagatellärenden.²¹ Rör ärendet små belopp upplyses sökanden om kostnaderna och han brukar då i regel återkalla sin ansökan, men om så inte sker brukar förhandsbesked ändå ges.

De vanligaste avvisningsgrunderna är att utredningen är så oklar att förhandsbesked inte kan ges, eller att frågan gäller hypotetiska eller framtida

¹⁸ Se Lauesen Skatterett 1988 s 61. I statistiken har endast den viktigaste frågan i en ansökan redovisats. Under 1987 behandlade ligningsrådet 506 ansökningar. Jag har dock inte fått tillgång till statistik om vilka frågor som ställts i ansökningarna.

¹⁹ Se här även Lauesen Skatterett 1988 s 55.

²⁰ Se här även Lauesen Skatterett 1988 s 54.

²¹ Se nedan i avsnitt 4.3.

förhållanden, som inte går att besvara idag.²² Det är t ex vanligt att frågor om beskattningen vid utflyttning från eller inflyttning till Danmark ofta brukar avvisas med följande typiska motivering.²³

Efter kildeskattelovens § 1, nr 1, er personer, der har bopæl her i landet, fuldt skattepligtige.

Ved afgørelsen af, om denne betingelse er opfyldt, lægges vægt på, om den pågældene ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at han agter at have hjemsted her.

Det beror således på en samlet vurdering af skatteyderens forhold, herunder såvel hans boligmæssige, økonomiske og familiemæssige tilknytning her til landet såvel som til et evt andet land, om den fulde skattepligt foreligger.

Efter § 3 i lov om bindende forhåndsbesked kan Ligningsrådet bl a afvise spørgsmål om bindende forhåndsbesked, når spørgsmålet er af sådan beskaffenhed, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed, eller hvis andre hensyn taler afgørende mod at fremkomme med en besvarelse.

Da det rejste spørgsmål vedrørende skatteydernes skattepligt forudsætter kendskab til skatteydernes samlede forhold, finder Ligningsrådet ikke, at der er grundlag for at besvare de stillede spørgsmål med fornøden sikkerhed, hvorfor forespørgslen afvises.

Ligningsrådet menar ofta att det är svårt att med tillräcklig säkerhet bedöma den skattskyldiges samlade förhållanden, som har betydelse för var han skall anses bosatt, och att talan därför bör avvisas. I Sverige anser dock RN oftast att sådana frågor kan besvaras.²⁴

En annan avvisningsgrund är att samma eller en liknande fråga är föremål för prövning inom skatteadministrationen eller inför domstol beträffande ett annat års taxering. I dessa fall avvisas ansökan alltid.

Enligt förarbetena skall som sagt svar normalt inte ges i värderingsfrågor. Sådana förhandsbesked gavs inledningsvis i mycket sparsam utsträckning. Ligningsrådet fann dock snabbt att det fanns ett stort behov av värderingsbedömningar och började efter en tid med skatteministeriets medgivande ge sådana förhandsbesked, vilket stod i strid med departementschefens rekommendation. För närvarande gäller som princip att förhandsbesked meddelas om värdering av fast egendom och av icke börsnoterade aktier, liksom även om t ex värdering av lager och inventarier vid överlåtelse av tillgångar

²² Det bör dock påpekas att det inte är ovanligt att en delfråga avvisas på dessa grunder, medan resten av ansökan besvaras.

²³ Exemplet hämtat från Lauesen Skatterett 1988 s 58 f. Det går dock mer undantagsvis att få förhandsbesked, om ligningsrådet finner att det är rätt klart att skatteplikt inträder eller inte upphör, eller att sakförhållandena är så klara att det är försvarligt att ge förhandsbesked, se Lauesen Skatterett 1988 s 59.

²⁴ Se därom avsnitt 10.4.

mellan olika bolag.²⁵ Dessa frågor handläggs av en särskild värderingsavdelning inom statsskattedirektoratet, som normalt handlägger olika typer av värderingsfrågor och som vid behov företar syn på platsen, där egendomen är belägen. Det bör dock observeras att dessa ärenden handläggs inom förvaltningen på samma sätt som övriga värderingsfrågor. Det finns därigenom tillräckliga utredningsresurser för att kunna handlägga sådana frågor.

Ligningsrådets serviceanda gentemot de skattskyldiga innebär även att, om utredningen är ofullständig, förhandsbesked ges under vissa förutsättningar eller att svaret begränsas till de delar där det går att svara.²⁶ Ligningsrådet ger i allmänhet en utförlig motivering till varför frågan avvisas. I de fall ligningsrådet har en uppfattning om hur rättsläget är, men tvingas avvisa talan t ex p g a att rättegång pågår om en liknande fråga, så upplyser ligningsrådet regelmässigt sökanden om sin inställning. En ansökan skickas dock regelmässigt på remiss till skattemyndigheterna innan den avvisas. Tanken med detta är att den skattskyldige i vart fall skall få reda på skattemyndigheternas uppfattning i frågan, vilket kan ha en avgörande betydelse för om den skattskyldige skall genomföra transaktionerna. Mitt intryck efter en genomgång av ett års förhandsbeskedsärenden, är att det är fullt möjligt för sökanden att förstå varför han inte kunde få ett bindande förhandsbesked. Så är ofta inte fallet i Sverige och Finland. Statsskattedirektoratet menar att det egentligen är viktigare att utförligt motivera ett avvisnings- eller avslagsbeslut, än ett för sökanden positivt förhandsbesked. Hänsynen till sökanden tillmäts mycket stor vikt i Danmark.²⁷

Sammanfattningsvis kan konstateras att förhandsbesked ges i en omfattning som inte var förutsedd vid lagens tillkomst och som varken lagtext och förarbeten ger utrymme för. Det beror på att ligningsrådet har bestämt sig för att ge förhandsbesked så långt det överhuvudtaget är möjligt.

4.3 Handläggningen hos ligningsrådet

Ligningsrådet är en politiskt tillsatt styrelse till statsskattedirektoratet. Sex av statsskattedirektoratets avdelningar tjänar som sekreteriat åt ligningsrådet. Varje avdelningschef fungerar normalt som föredragande. Ärendena handläggs av en tjänsteman på avdelningen, normalt en jurist. Handlägga-

²⁵ Se även Lauesen Skatterett 1988 s 59.

²⁶ Jfr även 2 § sista meningen i den danska förhandsbeskedslagen.

²⁷ Statsskattedirektoratet anser enligt uppgift att det är bättre att ta tillfället i akt och meddela förhandsbesked för att slippa behandla ärendet den vanliga besvärliga och långa klagovägen.

ren och föredraganden skriver sedan i samråd ett förslag till förhandsbesked. I mer besvärliga ärenden sker möten och samråd på hela avdelningen. Ungefär 40 handläggare sysslar på deltid med förhandsbesked som sysselsätter 20–21 årsarbetskrafter. Handläggarna var redan sen tidigare vana att handlägga skriftliga förfrågningar från allmänheten. Innan förhandsbeskedslagen trädde ikraft besvarade statsskattedirektoratet cirka 3 000–4 000 skriftliga och 15 000–20 000 muntliga förfrågningar per år. Statsskattedirektoratets svar ansågs i praxis vara bindande för skattemyndigheterna.²⁸

Ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig och inkommen till statsskattedirektoratet senast när deklarationen skulle vara ingiven. För att ärendet skall behandlas måste sökanden ha betalt en avgift på 1 100 Dkr (1988) till statsskattedirektoratet.²⁹ När ansökan kommit in undersöker handläggaren om ärendet behöver kompletteras eller om frågorna behöver preciseras. Oftast är detta inte nödvändigt. Det beror på att sökandena i allmänhet företräds av advokater och revisorer, som vet hur en ansökan bör vara utformad. Om sökanden på anmodan inte kompletterar ansökan, kan ansökan avvisas eller svaret begränsas till de delar som är tillräckligt väl utredda och belysta.³⁰ Svar ges i praktiken även under vissa förutsättningar om utredningen i något hänseende anses vara för oklar att kunna ligga till grund för ett svar.

Därefter skickas ansökan på remiss till sökandens lokala och regionala skattemyndigheter, som kompletterar ärendet med den utredning som de förfogar över, t ex räkenskapsmaterial och upplysningar om eventuella pågående ärenden beträffande samma fråga. Dessa myndigheter utarbetar också svar på frågorna. Svaren är dock ofta mycket kortfattade och emellanåt intetsägende. Svarsfristen för skattemyndigheterna är oftast två veckor, men det tar i allmänhet cirka en månad innan svaren är inkomna till handläggaren.

Sökanden har inte någon motpart inför ligningsrådet. Det anses därför inte nödvändigt att sända skattemyndigheternas svar på remiss till sökanden. Det anses inte heller finnas någon skyldighet att låta sökanden ta del av allt material som tillförts ärendet. Endast om skattemyndigheterna tillför ärendet nytt material eller nya upplysningar, underättas sökanden.³¹ Denna

²⁸ Se Lauesen *Skatterett* 1988 s 53.

²⁹ Avgiften är indexreglerad. Betalas avgiften inte in efter anmodan anses ärendet förfallet.

³⁰ Se 2 § den danska förhandsbeskedslagen.

³¹ Som exempel kan nämnas att skattemyndigheterna påstår att sökanden innehaft aktierna kortare tid än han själv påstår, och detta har betydelse för svaret på den ställda frågan.

handläggning har kritiserats för att stå i strid med vanliga förvaltningsrättsliga principer om tvåpartsprocess och muntligt förfarande.³² Om sökanden begär det, skickas inkomna handlingar över till honom och han har då möjlighet att yttra sig.

Handläggningstiden är föredömligt kort. Det tar sällan mer än mellan tre och fyra månader från det ärendet kom in till dess det expedierats.³³ Det förutsattes när institutet infördes att handläggningen skulle vara snabb.³⁴ Den snabba handläggningen har uppnåtts på flera sätt. Materialet samlas in snabbt och målet kan ofta tas upp efter drygt en månad. Föredraganden har till sin hjälp minst en handläggare som handlägger ärendet och samråd sker fortlöpande mellan föredragande och handläggare. I mer komplicerade ärenden kan flera handläggare, i mer eller mindre stor utsträckning, vara inkopplade. Handläggningen underlättas även av att ärendena har högsta prioritet hos statsskattedirektoratet.

Föredraganden upprättar ett skriftligt förslag till förhandsbesked som skickas ut i förväg till ligningsrådets ledamöter. Ligningsrådet sammanträder cirka 13 gånger per år.³⁵ Föreligger det särskilda problem i ärendet anges det ofta i särskilda anmärkningar, som bifogas ärendet. Det skickas inte ut några särskilda föredragningsPM. Majoriteten av ärendena anses inte vara kontroversiella utan förhandsbeskeden bestäms i enlighet med föredragandens förslag utan föredragning och diskussion. De mer problematiska och eller principiellt viktiga ärendena föredras muntligen och diskuteras i ligningsrådet. I och med att ligningsrådets ledamöter är politiker finns de mesta fackkunskaperna hos föredraganden och övriga tjänstemän som deltar vid mötet, och som ofta kan svara på frågor i samband med föredragningen. Ligningsrådet bemödar sig om och lyckas med att fatta beslut i de flesta ärenden utan bordläggning. Senast klockan 16 sammanträdesdagen expedieras förhandsbeskeden till sökanden och berörda skattemyndigheter.

Förhandsbeskedsbesluten kan endast överklagas av sökanden till första besvärinstansen, landsskatteretten, vars beslut sedan kan överklagas såväl av sökanden som skatteministern till landsretten och sedan till Høyesteret. I praktiken förekommer det relativt få mål inför landsskatteretten och ytterst

³² Se t ex Bjørn m fl 1989 s 35 och jfr Olsen Skatterett 1990 s 168.

³³ Undantagsvis kan ett komplicerat ärende ta uppemot 6–12 månader.

³⁴ Betänkning nr 945/1982 s 58.

³⁵ I genomsnitt avhandlas cirka 40–50 förhandsbeskedsärenden, men även andra viktiga ärenden behandlas. Sammanlagt brukar sammanträdena ta cirka tre timmar.

få inför domstolarna.³⁶ De är endast bindande för skattemyndigheterna om de åberopas av sökanden.³⁷

Förhandsbeskeden är sekretessbelagda och besluten kan endast publiceras i avidentifierat skick, vilket sker i 5 – 10 % av de förhandsbesked som ligningsrådet meddelar. Publicering sker i ett antal skattetidskrifter och ofta så snabbt som en månad efter det att beslutet expedierats.

För varje ansökan tas det som sagt ut en fast avgift. Återkallas ansökan betalas i allmänhet avgiften tillbaka. Om ansökan avvisas betalas avgiften tillbaka endast om sökanden inte anses ha fått tillräckliga upplysningar om rättsläget genom de yttranden som gjorts i ärendet av de lokala och regionala skattemyndigheterna eller av statsskattedirektoratet. Det är dock vanligt att avgiften inte betalas tillbaka. Om transaktionerna har en avsevärd ekonomisk betydelse eller om ärendet är arbetskrävande kan ytterligare avgifter tas ut.³⁸ Understiger det ekonomiska värdet av transaktionerna 100 milj Dkr kan förhöjd avgift tas ut efter efter särskilda regler.³⁹ Överstiger värdet av transaktionerna 100 milj Dkr kan ligningsrådet själv bestämma att ett högre belopp skall tas ut. I ett fall har en sådan avgift på 500 000 Dkr krävts. Ligningsrådets beslut om den fasta avgiften kan inte överklagas, men ligningsrådets beslut om förhöjd avgift kan överklagas till skatteministeriet i sista instans.

³⁶ Se Lauesen Skatterett 1988 s 60.

³⁷ Företsättningarna för förhandsbeskedet måste vara riktiga, och får inte ha förändrats t ex genom att lagstiftningen ändrats, se 6 § danska förhandsbeskedslagen. Det saknas vidare regler om omprövning av förhandsbesked, men enligt Lauesen kan ligningsrådet ta upp saken på nytt på begäran av sökanden, om det föreligger nya upplysningar eller ändrade förutsättningar, se Skatterett 1988 s 60.

³⁸ Se 3 § ministeriet för skatter og afgifters bekendtgørelse nummer 441 från 10/6 1987. Vid syn utgår en avgift (1988) på 3 000 Dkr för varje tillfälle syn sker.

³⁹ Tabellen framgår av 3 § ministeriet för skatter og afgifters bekendtgørelse nummer 441 från 10/6 1987. Grundbeloppet, för närvarande 1100 Dkr (1988), skall multipliceras med de tal som framgår av följande tabell.

Antal timmar handläggning i sak	Värdet på de tilltänkta transaktionerna		
	0 – 10 milj Dkr	10 – 100 milj Dkr	Över 100 milj Dkr
0 – 25	1 ggr	2 ggr	minst 3 ggr
25 – 50	2 ggr	4 ggr	minst 6 ggr
Över 50	3 ggr	6 ggr	minst 9 ggr

4.4 Förhandsbeskedens utformning

Förhandsbeskeden har ungefär samma uppställning som sina svenska motsvarigheter. Först redovisas frågorna, som sedan besvaras. Därefter ges en oftast fullig redogörelse för sakförhållandena, gällande regler och skattemyndigheternas inställning. Enligt 4 § danska förhandsbeskedslagen skall svaren vara så väl motiverade som saken kräver. Detta uppfattas av ligningsrådet på det sättet att sökanden oftast får mycket kortfattade motiveringar om svaret är till fördel för honom. Ligningsrådet kan t ex bara konstatera att vinst vid en fastighetsförsäljning inte utgör inkomst av näringsverksamhet, eller instämma i skattemyndigheternas ofta kortfattade förslag till svar. Är frågan av större principiell betydelse läggs dock ner mer arbete på utformningen och svaren är då utförligare och bättre motiverade. Går svaret sökanden emot är det i regel mer utförligt än om svaret blir positivt för sökanden. Motiveringarna är i allmänhet mindre utförliga och innehåller mindre argumentering än i Sverige. De kortfattade motiveringarna är möjligen en delförklaring till att handläggningen går snabbare i Danmark än i Sverige.

4.5 Utvärdering

Ligningsrådet meddelar varje år ett stort antal förhandsbesked och handläggningstiden är i allmänhet föredömligt kort, 3–4 månader. Såvitt jag kan bedöma är frågorna i stort sett av samma principiella typ som i Sverige. I Danmark ges dock förhandsbesked även i värderingsfrågor, såsom värdering av fast egendom och värdering av icke börsnoterade aktier.

Ligningsrådet ser som sin uppgift att i största möjliga utsträckning ge förhandsbesked. Endast cirka 4 % av inkomna ärenden avvisas, medan cirka 15 % återkallas. Denna utpräglade serviceanda står såvitt jag kan bedöma i strid med såväl lagtexten som förarbetena. I Danmark har man dock en mer ”praktisk” inställning till dessa frågor. Ligningsrådet ger med skattedepartementets samtycke förhandsbesked i större utsträckning än vad lagstiftaren ursprungligen tänkte sig när lagen kom till, när det visar sig att det finns ett större behov av förhandsbesked än man tänkt sig. Detta har då skett utan att lagtexten behövt ändras. Det bör dock observeras att även rättsnämnden i Sverige och centralskattenämnden i Finland meddelar förhandsbesked i en utsträckning som det inte finns utrymme för i reglerna.

Ligningsrådets verksamhet kännetecknas även i andra avseenden av en långtgående serviceanda och en smidig handläggning. Om ansökan måste avvisas försöker ligningsrådet trots detta så långt det är möjligt redovisa sin uppfattning i frågan. Få ärenden direktavvisas, för att sökanden i vart fall skall få ta del av hur hans lokala och regionala skattemyndigheter ser på saken. Genom att representanter för statsskattedirektoratets ledning, skatteministeriet och ledande skattepolitiker är med på ligningsrådet får man en smidig samordning med statsskattedirektoratets förordningsmakt och skattelagstiftningen.

Förhandsbeskeden meddelas av ligningsrådet, som är statsskattedirektoratets styrelse. Statsskattedirektoratets olika avdelningar föredrar alla, och skriver i praktiken nästan alla förhandsbesked. Detta är uppenbarligen ett effektivt system genom att specialistkompetensen på de olika avdelningarna kan användas och att förhandsbeskeden är högt prioriterade. Systemet är troligen effektivare än om förhandsbeskeden ges av en fristående avdelning inom den högsta skattemyndigheten som i Sverige.

Det danska förhandsbeskedsinstitutet har kritiserats för att det både i teorin och i praktiken är den högsta skattemyndigheten som i första instans meddelar förhandsbesked till sin motpart, den skattskyldige. För den svenska förhandsprocessen typiska företeelser som reglerna om tvåpartsprocess, kommunikation och partsinsyn saknas i väsentliga delar vid handläggningen i första instans i Danmark. Alternativet att låta en fristående myndighet meddela förhandsbesked synes dock inte ha diskuterats i Danmark. Förklaringen tycks vara att förhandsbeskedsinstitutet i stort har mottagits positivt av de skattskyldiga och deras ombud. Domstolspraxis är mager och administrativ skattepraxis spelar en stor roll i Danmark. Det tar lång tid att få rätt mot de lokala skattemyndigheterna och i praktiken klagar de skattskyldiga enbart till olika administrativa instanser, som inte är domstolar. Det upplevs därför enligt uppgift som betydelsefullt att kunna få ett bindande förhandsbesked av den högsta skattemyndigheten för att undvika obehagliga överraskningar från t ex lokala och regionala skattemyndigheter.

Ligningsrådet har dock i litteraturen kritiserats för att på egen hand försöka skärpa administrativ praxis genom att meddela förhandsbesked som sedan publiceras bl a i handledningen för taxering och på så sätt blir ny administrativ praxis.⁴⁰ Det är dock möjligt för sökanden att överklaga för-

⁴⁰ Se t ex Rasmussen – Bjerre-Nielsen Skattepolitisk oversigt 1984 s 188 ff, Koch-Nielsen Skattepolitisk oversigt 1988 s 65 f, Olsen Revision og regnskabsvæsen 1986 nr 4 s 108, Olsen Skatterett 1990 s 167 ff och jfr Bjørn m fl 1989 s 34 f.

handsbeskedsbeslutet och ändras det i högre instans följs naturligtvis detta beslut av skattemyndigheterna. Enligt uppgift från statsskattedirektoratet är det mycket noga med att inte skärpa praxis på detta sätt och menar att kritiken är överdriven och att frågan bara varit aktuell i ett fåtal fall. Enligt en annan uppgift är underordnade myndigheters möjlighet att ändra tidigare praxis något som är typiskt för förvaltningsrätten i sin helhet, och inte enbart för förhandsbeskedsprocessen. För en utomstående är det svårt att bedöma betydelsen av detta problem, men det tycks inte vara någon avgörande invändning mot institutets utformning i Danmark.

Framställningen visar att danskarna har lyckats överföra det svenska förhandsbeskedsinstitutet till det danska skattesystemet på ett sätt som förefaller både effektivt och bra. De skattskyldiga får snabba och för skattemyndigheterna bindande svar, som fyller ett stort behov framförallt för de skattskyldiga, men även för skattemyndigheterna. Viss kritik kan riktas mot att det är den högsta skattemyndigheten, och inte ett opartiskt organ, som meddelar förhandsbesked. En fördel med detta system är att en avdelning inom den högsta skattemyndigheten, som sysslar med värderingsfrågor även kan ge förhandsbesked i sådana frågor. En svaghet med förhandsbeskeden i Danmark är att de oftast är alltför kortfattat motiverade.

5 Avvisningsgrunderna

5.1 Inledning

I kapitel 2 diskuterades i allmänhet vilka typer av frågor RN och RR borde besvara. Där konstaterades att det kan uppkomma olika typer av kompetenskonflikter med andra myndigheters s k normgivningsmakt och rättstillämpning. Sådana konflikter löses eller borde lösas genom att vissa typer av frågor inte besvaras genom förhandsbesked. Nu när avvisningsgrunderna behandlas återkommer jag till dessa frågeställningar, men diskussionen i kapitel 2 skall inte återupprepas utan läsaren hänvisas till den tidigare framställningen.

I fortsättningen skall framförallt övriga avvisningsgrunder behandlas. Dessa kan grovt sett delas in i följande grupper.

1. Frågor av utrednings-, bevis- och värderingskaraktär besvaras inte.
2. Avvisning sker naturligtvis om de formella förutsättningarna för sakprövning inte är uppfyllda. Dessa framgår främst av 1 och 2 §§ FBL.
3. Det måste enligt 1 § FBL vara av synnerlig vikt, i vissa fall av vikt, för sökanden att få svar. I annat fall skall ansökan avvisas.

Dessa tre typer av avvisningsgrunder skall behandlas fortsättningsvis. Först skall dock RN:s allmänna riktlinjer för att pröva en ansökan diskuteras med stöd av RN:s statistik. Av RN:s interna statistik framgår hur många ansökningar som avvisats, återkallats eller behandlats i sak under åren 1979 – 1989.

Tabell 1. Antalet förhandsbeskedsärenden avseende direkt skatt från 1979 – 1989.¹

År	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89
Inkomna ansökningar	509	520	552	520	552	477	385	353	380	344	289
Meddelade förhandsbesked	302	309	271	310	254	270	258	221	171	216	159
Avvisade ansökningar	105	105	108	81	167	149	53	35	33	77	146
Avskrivna ansökningar	100	108	108	117	137	99	116	85	98	114	74
Utgående balans	222	220	285	297	291	250	208	220	298	235	138

Tabell 2. Inkomna ärenden från 1979 – 1989 (1983 = 100).

År	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89
Inkomna ärenden i % av 1983 års siffror	91	93	99	93	100	86	69	64	68	62	52

Tabell 3. Andelen förhandsbesked (i procent) av avgjorda ärenden från 1979 – 1989.

År	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89
Meddelade förhandsbesked	59	59	56	61	46	52	60	64	47	53	42
Avvisade ansökningar	21	20	22	16	30	29	12	10	11	19	39
Avskrivna ansökningar	20	21	22	23	25	19	27	25	33	28	20

¹ Tabellen bygger på statistik från RN. Varje fråga i en ansökan kan i princip vara ett eget ärende. Det är vanligt att en av frågorna i ansökningen avvisas, medan övriga frågor prövas i sak. Under åren 1983–1987 avvisades delar av en ansökan i följande antal fall.

1983	1984	1985	1986	1987
29	41	25	23	35

Någon klar tendens eller förändring kan inte spåras i denna avvisningspraxis.

Tabell 1 visar att antalet avvisade ansökningar har varierat kraftigt under 1980-talet. Under åren 1978–1982 avvisades 16–22 % av avgjorda ansökningar under året. Under 1983 och 1984 ökade antalet avvisningsbeslut kraftigt och uppgick till 30 % respektive 8 % av totala antalet avgjorda ansökningar.² Under andra halvan av 1984 började mängden avvisade ansökningar kraftigt minska, både i absoluta som i relativa tal. Under 1985 avvisades endast 12 % av samtliga avgjorda ansökningar och avvisningsfrekvensen låg kvar på denna nivå även under 1986 och 1987. Därefter ökade avvisningsbesluten relativt kraftigt igen. Under 1988 och 1989 avvisades 19 % respektive 39 %.³

En trolig delförklaring till minskningen av antalet avvisningsbeslut under åren 1984 och 1985 är den avgiftshöjning som genomfördes per 1/7 1984.⁴ Avsikten med denna var bl a att slippa bagatellärenden och därigenom minska antalet obefogade ansökningar. Antalet ansökningar där det inte förelåg synnerlig vikt för sökanden att få ansökan prövad, minskade från 35 % av totala antalet avvisade ärenden 1983 till 30 % 1984, 13 % 1985, 17 % 1986 och 5 % 1987.⁵ 1988 började antalet avvisningsbeslut på denna grund öka igen. 1988 och 1989 ansågs inte synnerlig vikt föreligga i 8 % respektive 21 % av totala antalet avvisade ärenden.⁶ Avgiftshöjningen kan dock inte vara hela förklaringen till minskningen, eftersom den totala minskningen av antalet ärenden är mångdubbelt större än minskningen av just denna avvisningsgrund. Antalet ansökningar 1985 var endast 69 % av antalet 1983.

Det är högst sannolikt att RN genom avgiftshöjningen sluppit ett antal bagatellärenden. Förändringen är dock för drastisk för att enbart kunna förklaras med att avgiften för ansökan höjts. En avgörande orsak är troligen att RN:s ordförande har ett starkt inflytande över vilka typer av mål som RN prövar i sak. Under 1980-talet har RN hittills haft tre ordförande, Sigvard

² Det är tänkbart att ökningen av antalet avvisade ärenden till viss del kan förklaras med den ökade arbetsbelastningen och det minskade antalet handläggare.

³ Tabell 3 visar även att antalet avskrivna ärenden uttryckta i procent av totala antalet avgjorda ärenden varit relativt konstanta under tiden 1979–1989. Förmodligen var det därför inte så att fler ärenden avskrevs istället för att avvisas. Det kunde ju förhålla sig på det sättet att sökanden i större omfattning än tidigare fick uppgift om att hans talan sannolikt skulle komma att avvisas och att det därför var lika bra att han återkallade sin ansökan.

⁴ Tidigare togs i allmänhet ut en avgift på mellan 100 och 1 000 kronor, men avgifter under 300–400 kronor förekom sällan, se 9 § i dåvarande FBL och RSV Rapport 1983:5 s 29. Numera tas i allmänhet avgifter ut på mellan 400–6 000 kronor. För en fysisk person kostar det idag oftast 1 500–3 000 kronor att få ett förhandsbesked.

⁵ Se tabell 5 i avsnitt 5.5.2.

⁶ Se tabell 5 i avsnitt 5.5.2.

Berglöf 1980–1984, Anders Swartling 1984–1986, och Klas Herrlin 1987–1990. 1983 och 1984 ökade antalet avvisningsbeslut hos RN högst betydligt. Det är möjligt att RN skärpte sin avvisningspraxis på grund av att antalet ansökningar var högt samtidigt som handläggaresurserna var begränsade. Enligt uppgift ansåg Swartling att förhandsbesked skulle meddelas i allra möjligaste mån och det speglar sig i statistiken. Herrlin bestämde sig efter sitt första år som ordförande för att hårdare krav skulle ställas på en ansökan för att den skulle prövas i sak. Hans uppfattning var att ärenden där transaktionerna var genomförda innan ärendet expedierats normalt skulle avvisas liksom sådana där frågorna eller utredningen var alltför oklara eller bristfälliga när ansökan gavs in.⁷ Alla ansökningar föredrogs för honom eller hans ställföreträdare för att utreda om de inte omedelbart borde avvisas. Denna skärpning i praxis har speglat sig i RN:s statistik. Sedan 1988 har antalet avvisade ansökningar hos RN ökat betydligt. Till detta har även bidragit att RR under 1989 skärpte kraven för sakprövning och RN anpassade sig till denna nya praxis.⁸ I den fortsatta framställningen skall RN:s och RR:s avvisningspraxis undersökas närmare.

5.2 Vilka typer av frågor avvisas?

5.2.1 Inledning

Ursprungligen var avsikten att förhandsbesked skulle meddelas sparsamt. Ett verkligt ”legitimt” behov av förhandsbesked ansågs föreligga i ett ganska begränsat antal fall.⁹ Riksskattenämnden gavs även rätt att själv avgöra i vilka fall förhandsbesked skulle meddelas och dess avvisningsbeslut gick inte att överklaga.¹⁰ RN undvek tidigare ofta konflikter med RSV:s rekommendationer genom att vägra att svara på frågor som det i första hand ankom på RSV:s andra avdelningar att besvara. Numera svarar RN i princip även på sådana frågor.¹¹ I detta avsnitt skall behandlas vilka andra typer av frågor

⁷ Han har utvecklat detta i SvSkT 1989 s 472 ff. Artikeln är kompletterad med muntliga uppgifter från Herrlin i maj 1990.

⁸ Se avsnitt 5.4.

⁹ Se prop 1951:64 s 112.

¹⁰ Se t ex SOU 1949:62 s 109 ff och prop 1951:64 s 114.

¹¹ Se närmare om detta i kapitel 2.

som RN inte besvarar eller bör besvara. Avvisningsbeslutens fördelning på de olika avvisningsgrunderna framgår av tabell 4.¹²

Tabell 4. Avvisningsgrunderna uttryckta i procent av totala antalet avvisade ärenden.

År	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Utrednings-, bevis- och värderingsfrågor	35	37	50	67	69	69	69
Olämpliga eller omöjliga frågor	19	17	11	15	8	11	7
Utredningen ofullständig	6	6	20	3	8	10	2
Ansökan formellt oriktig	5	8	5	3	5	1	2
Svar ej av synnerlig vikt för sökanden	35	30	13	17	5	8	21
Avvisningsgrunden oklar	1	2	0	3	5	0	0

Av tabellen framgår att den under senare år viktigaste avvisningsgrunden är när ansökan handlar om utrednings-, bevis- eller värderingsfrågor. Andra avvisningsgrunder är relativt självklara. Det är antingen frågan om rent formella skäl, såsom att ansökan kommit in för sent, att omständigheterna som ansökan vilar på är ofullständiga eller oklara, att det är olämpligt av olika skäl att lämna förhandsbesked eller att det inte är av synnerlig vikt för sökanden att få förhandsbesked. Avvisningsgrunderna skall nu behandlas var för sig.

¹² Samma avvisningsmotivering kan täcka in olika avvisningsgrunder. Jag har därför studerat såväl ansökan som föredragandens PM för att försöka utreda varför en ansökan har avvisats. Trots detta är det inte alltid möjligt att med säkerhet avgöra varför en ansökan avvisats. Tabellen gör därför naturligen inte anspråk på att ge den exakta "sanningen", utan syftet är bara att ge en ungefärlig bild av på vilka grunder en ansökan avvisats. Ett ärende anses här avgjort vid den tidpunkt då RN sammanträtt och fattat beslut. För år 1989 är alla ärenden som expedierats före januari månads 1990 utgång behandlade.

5.2.2 Utrednings-, bevis- och värderingsfrågor

5.2.2.1 Inledning

I förarbetena uttalade de sakkunniga som sagt, att förhandsbesked i första hand skulle ges i rätts- och bedömningsfrågor, men även i begränsad omfattning i uppskattningsfrågor.¹³ Departementschefen tog emellertid inte ställning i frågan. Utrednings-, bevis- och värderingsfrågor brukar i processrättslig doktrin delas in i sakfrågor och rättsfrågor.¹⁴ Med sakfrågor avses i regel fastställande av fakta, vilket brukar kallas för bevisfrågor.¹⁵ Rättsfrågor är sådana rättsliga värderingsfrågor eller ställningstaganden som aktualiseras vid tillämpningen av rättsregler eller rättsliga principer.¹⁶ Rättsfrågan handlar både om vilka omständigheter som utgör rättsfaktum och om vilka rättsföljder som kan vara knutna till rättsfaktum. Däremot hänförs vad som krävs för att de olika momenten i rättsfaktum skall anses vara bevisade till sakfrågan.¹⁷ Denna terminologi används i den fortsatta framställningen.

Utrednings- och bevisfrågor är sakfrågor medan värderingsfrågor är rättsfrågor.¹⁸ Enligt förarbetena var det tänkt att förhandsbesked skulle ges i rättsfrågor men inte i sakfrågor, se nedan i nästa avsnitt. Av tabell 4 framgår att den vanligaste avvisningsgrunden är att svar inte ges i bevis-, utrednings- och värderingsfrågor. Skattningar som jag har gjort visar att avvisning av bevis- och utredningsfrågor är betydligt vanligare än av värderingsfrågor.¹⁹ Detta beror säkert på att det är känt att RN numera inte lämnar svar på värderingsfrågor.

¹³ SOU 1949:62 s 107 f.

¹⁴ Se Lindell 1987 s 1 ff med vidarehänvisningar.

¹⁵ Se Lindell 1987 s 19 ff med vidarehänvisningar.

¹⁶ Se Lindell 1987 s 25 med vidarehänvisningar.

¹⁷ Se här Ekelöf Rättegång III 1988 s 102 och Lindell 1987 s 23 ff.

¹⁸ Själva fastställandet av den rätta värderingen innebär oftast att sakomständigheterna måste utredas och ställning tas till olika bevisfrågor.

¹⁹ Skattningar under åren 1983–1987 visar följande.

År	1983	1984	1985	1986	1987
Utrednings- och bevisfrågor	26 %	33 %	34 %	40 %	61 %
Värderingsfrågor	9 %	4 %	16 %	17 %	8 %
Övriga frågor	65 %	63 %	50 %	33 %	31 %

Tendensen är i stort sett densamma under 1988 och 1989, jfr tabell 4 ovan. Av tidsskäl har jag dock inte gjort någon särredovisning mellan bevis- och utredningsfrågor å ena sidan och värderingsfrågor å andra sidan för 1988 och 1989.

5.2.2.2 Särskilt om utrednings- och bevisfrågor

De sakkunniga uttalade att förhandsbesked i första hand skulle ges i rätts- och bedömningsfrågor, men även i begränsad utsträckning i uppskattningsfrågor, och exemplifierade detta på följande sätt.

Särskild betydelse kommer förhandsbeskedet – åtminstone så länge den på grund av kriget rubbade ekonomiska jämvikten icke blivit återställd – att få beträffande engångsavgifter i beskattningshänseende för planerad nyanläggning eller nyanskaffning för industriellt ändamål. Av intresse för de skattskyldiga är jämväl att få besked i fråga om rätten till avskrivning å leveranskontrakt – exempelvis kontrakt om leverans av fartyg. Såsom exempel på ytterligare spörsmål, i fråga om vilka för de skattskyldiga föreligger särskilt behov av förhandsbesked, kunna nämnas sådana, som uppkomma i samband med överlåtelse av rörelse, därvid kontrahenterna bland annat hava intresse av att få fastställt, huruvida den fördelning av köpeskillingen å olika slag av tillgångar, varom överenskommelse dem emellan träffats, kommer att godkännas vid taxeringen; frågor om i vad mån kostnader, som skola nedläggas å fastighet, äro hänförliga till reparation eller grundförbättring; vad som i olika sammanhang är att anse såsom god köpmannased; tillämpningen av aktiebolagens bestämmelser om fusion mellan moderbolag och dotterbolag och vissa andra liknande beskattningsfrågor, vilkas uppkomst föranledas av nya eller ändrade civilrättsliga bestämmelser; frågor om avdragsgillhet för vissa försäkringspremier och beskattning av utfallande försäkringsbelopp; samt huru för bolag, som ämnar utskifta tillgångar, i bolaget tillskjutet belopp eller värdet å andra till utskiftning avsedda tillgångar än penningar skall beräknas enligt förordningen om utskiftningsskatt.²⁰

Även om många av de sakkunnigas exempel speglade skattefrågor som var mer aktuella då än i dag, visade exemplen att de inte kunde skilja mellan rättsfrågor och bevisfrågor. Trots att de uttalade att svar endast skulle ges på rättsfrågor exemplifierade de detta med bevisfrågor. Detta kritiserades redan under remissbehandlingen, och det påpekades att i de flesta uppräknade fallen erfordrades det för ett någorlunda riktigt besked en ingående lokalkännedom och eventuellt besiktning på platsen. Det gällde exempelvis bedömningen av vilka byggnadskostnader, som skulle hänföras till grundförbättring respektive reparation.²¹ Det är klart att exempelvis fördelning av kostnader på reparation och grundförbättring eller fördelning av köpeskillingen på olika tillgångar framförallt är sakfrågor.

Departementschefen uttalade att de sakkunnigas förslag hade fått kritik för att de skattskyldiga helt var beroende av hur RSN utövade sina befogenheter, och förslaget gav RSN möjlighet att meddela förhandsbesked i en utsträckning som möjligen inte var avsedd. Han tog dock inte uttryckligen ställning till de sakkunnigas exempel, utan menade att det inte var möjligt att i lagtext precisera i vilka fall som förhandsbesked kunde komma ifråga.

²⁰ SOU 1949:62 s 107.

²¹ Se prop 1951:64 s 107.

De sakkunnigas förslag skulle genomföras, men samtidigt framhöll han att nämnden skulle vara *restriktiv* med att meddela förhandsbesked.²²

Skattemyndigheterna och skattedomstolarna har utredningsmöjligheter och resurser att utreda sakfrågor. Det anses därför i första hand åligga dem att ta ställning till sådana frågor, och det kan därför inte i regel vara rättsnämndens uppgift att värdera bevisningen eller på annat sätt ta ställning till rena bevisfrågor. Sådana frågor lämpar sig bäst för den vanliga taxeringsprocessen. Skall den skattskyldige företa en transaktion bör det ankomma på honom att klart kunna ange förutsättningarna för den skatterättsliga bedömningen av hans rättshandlingar. Av praxis framgår att förhandsbesked inte skall lämnas om inte de sakförhållanden, som skall ligga till grund för förhandsbeskedet, är klara eller i vart fall otvistiga mellan parterna.²³ Det har i RÅ 1979 Aa not 19 uttryckts som så att förhandsbeskedet skall grundas på de faktiska förhållanden som sökanden angivit, och i den mån de tillförts målet av skattemyndigheten, vitsordats eller lämnats obestridda av sökanden.²⁴ I senare praxis har kraven skärpts ytterligare. Det krävs numera att de hypotetiska förutsättningarna som skall ligga till grund för förhandsbeskedet är klarlagda.²⁵

Ett förhandsbesked ges alltid på de förutsättningar som framgår av handlingarna. Om utredningen är ofullständig brukar RN och RR uttryckligen ange att förhandsbeskedets giltighet är beroende av vissa förutsättningar.²⁶

Ansökningar som i mer betydande utsträckning innehåller svårbedömda sakfrågor brukar regelmässigt inte besvaras. Utredningsfrågor besvaras i regel inte, exempelvis hur stor del av en byggnadskostnad som belöper på reparation respektive nybyggnad.²⁷ Frågor om avdrag för resekostnader besvaras i regel inte, eftersom detta kräver ett ställningstagande till vilka kostnader sökanden haft eller kommer att få i framtiden.²⁸ Även frågor om av-

²² Prop 1951:64 s 112.

²³ Se t ex RÅ 1976 Ba not 83, RÅ 1979 Aa not 19, RÅ 1980 1:63 och jfr SOU 1949:62 s 106.

²⁴ Se även Hermanson m fl 1981 s 49 ff.

²⁵ Se t ex RR:s beslut 12/5 1989, målnummer 3673-1988. I fråga om redan företagna rättshandlingar måste de faktiska omständigheterna vara utredda. I annat fall bör frågan prövas i den ordinarie taxeringsprocessen, där det finns bättre utredningsmöjligheter. RN svarar dock numera i princip inte på frågor om redan genomförda rättshandlingar, såvida inte dessa är beroende av ett positivt förhandsbesked. Se närmare i avsnitt 5.4 om de krav som RR ställer på utredningen i målet för att en fråga skall kunna besvaras.

²⁶ Se t ex RÅ 1989 ref 62, där förutsättningen var att fastighetsöverlåtelseerna var giltiga, och RÅ 1989 ref 83.

²⁷ Se även Wennerholm SN 1981 s 489.

²⁸ Se t ex MF 1987:2:11 och MF 1987:10:11. Undantagsvis har förhandsbesked getts när sökanden ansetts betjänt av ett svar på rättsfrågan om avdrag medges för skälig kostnad för resor mellan arbetsplatsen och bostaden, se MF 1986:1:3. RN avvisade dock frågan om hur kostnaderna skulle beräknas. Undantagsvis har

drag för anställda, för skrivmaskin eller ordbehandlare avvisas av samma skäl.²⁹ Förhandsbesked ges dock något inkonsekvent för både kongressresor och tjänsteresor, under förutsättning att utredningen är klar och otvistig mellan parterna.³⁰ Om däremot kongressresorna innehåller betydande moment av icke avdragsgill natur, såsom privata nöjen och resor, anses bevisfrågorna vara så pass framträdande att förhandsbesked inte bör ges.³¹ Det förhåller sig på liknande sätt med andra typer av kostnader.³²

Sammanfattningsvis kan sägas att förhandsbesked i regel endast meddelas beträffande rättsfrågor. Ansökningar där sakfrågorna är framträdande avvisas oftast, men inte alltid. Syftet med förhandsbeskedsinstitutet är att ge sökanden ledning i rättsfrågor. Det är därför naturligt att förhandsbesked inte ges i frågor där sakfrågorna, dvs utredningen och bevisningen, är det viktigaste medan rättsfrågorna är av mindre vikt. RN har för övrigt bristande resurser för att själv i någon mer väsentlig omfattning utreda sakfrågorna, utan detta får i första hand göras av parterna. RR har nyligen slagit fast att det kan ställas höga krav på ansökan. Omständigheterna skall vara klart och entydigt angivna, och i ärenden där det är nödvändigt att ta ställning till väsentligare bevisfrågor bör avvisning ske. Dessa bör istället utredas vid den ordinarie taxeringen. I avsnitt 5.4 skall närmare utredas vilka utredningskrav som kan ställas på parterna.

5.2.2.3 Särskilt om värderingsfrågor

De sakkunniga ansåg att det endast i undantagsfall fanns behov och befogat intresse av förhandsbesked i värderingsfrågor såsom vid värderingen av icke börsnoterade aktier, t ex i samband med nyemission.³³ Av andra uttalanden framgår att de sakkunniga utgått ifrån att den skattskyldiges avskrivningsunderlag skulle kunna bestämmas, dvs värderas, genom förhandsbesked.³⁴

förhandsbesked getts när sökanden ansetts betjänt av att få ett svar för att han verkar osäker i frågan, ibland p g a att skattechefens yttrande gett en felaktig bild av gällande rätt. Så har t ex sökanden fått svar på rättsfrågan om i vad mån avdrag kan medges för resor mellan hans bostad och arbetsplats i ett mer komplicerat fall i MF 1986 1:3. RN avvisades dock frågan om hur avdraget skulle beräknas.

²⁹ Se t ex MF 1986:6:16.

³⁰ Se t ex F 1984-08-24 § 16.

³¹ Se t ex F 1987:14:15.

³² Tidigare, t o m 1988 års taxering, var det vanligt med ansökningar om vilket förmånsvärde sökanden skulle ta upp med anledning av att han hade fri bil i tjänsten. I denna tidigare lagstiftning var förmånsvärdet alltid beroende av sökandens privata bilkörning. Med hänsyn till detta och det faktum att RSV utfärdat anvisningar i ämnet, avvisades alltid sådana ansökningar, se t ex MF 1987:5:12. Det finns ett antal sådana avvisade ansökningar under 1980-talet.

³³ SOU 1949:62 s 108.

³⁴ Se SOU 1949:62 s 110.

Det skulle peka på att de sakkunniga tycktes anse att värderingsfrågor som hade stor betydelse för sökanden kunde besvaras.

I tidigare praxis har RN lämnat förhandsbesked om till vilket värde en fastighet har kunnat köpas ut från fåmansföretag utan att aktieägaren blir beskattad.³⁵ RN har då krävt att fastighetens marknadspris kunnat styrkas genom ett tillförlitligt värderingsintyg, som vitsordats av det allmänna.³⁶ I F 1977-02-11 § 8 ansågs en fastighet kunna överlåtas till aktieägaren för 835 000 kronor utan skatteeffekter. Förhandsbeskedet var giltigt vid 1977–1979 års taxeringar.³⁷ Det är enligt min mening anmärkningsvärt att RN kunde ge förhandsbesked med så lång giltighetstid. RR har i RÅ 1967 fi not 1931 med rösterna 3:2 lämnat förhandsbesked i ett liknande ärende, men giltighetstiden begränsades till 3 månader från RR:s beslut.

Enligt Wennerholm är RN mycket restriktiv med att ge förhandsbesked i värderingsfrågor. Han utvecklar detta:

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 parterna. Nämnden måste också införa ett spekulativt element: 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 säkare 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.³⁸

Som Wennerholm påpekar förutsätter värderingen ofta ett ställningstagande till olika bevisfrågor. Av föregående avsnitt framgår att det är olämpligt att ta ställning till mer besvärliga bevisfrågor i ett förhandsbeskedsärende. För att förhandsbesked skall kunna ges i värderingsfrågor bör i regel värderingen utföras av en opartisk och kunnig branschman, som parterna kan acceptera.³⁹ Men även i dessa fall är det av flera skäl tveksamt om förhandsbesked bör meddelas. För det första innebär då förhandsbeskedet egent-

³⁵ Se numera 35 § 1 a mom 3 st KL.

³⁶ Om det varit uppenbart att värderingsintyget varit tillförlitligt trots att skattechefen ifrågasatt detta har förhandsbesked meddelats, jfr RÅ 1967 fi not 1931.

³⁷ TI hade vitsordat värderingsintyget i målet.

³⁸ Wennerholm SN 1981 s 489.

³⁹ Ett argument mot att meddela förhandsbesked i dylika värderingsfrågor är att sökandena riskerar att bli olikbehandlade, eftersom förhandsbesked i princip endast meddelas om länsskattemyndigheten godtar värderingsintyget.

ligen bara en stadfästelse av ett tillförlitligt värderingsintyg. Den skattskyldige kan även i den ordinarie processen räkna med att ett sådant intyg kommer att accepteras, och förhandsbeskedet innebär endast att man får en försäkring i förhand. Syftet med förhandsbeskedsinstitutet är inte att i förhand stadfästa värderingsintyg.

Värderingsintyget skall inlämnas och värderingen hänför sig då till *tidpunkten* för ansökan. Sedan förflyter det ett antal månader innan RN meddelat förhandsbesked.⁴⁰ Svaret gäller sedan även viss tid därefter. Värdet på de flesta tillgångar kan förändras från den tidpunkt då värderingen gjordes fram till den tidpunkt då skattskyldigheten inträder. Tidvis har t ex värdet på fastigheter, bostadsrätter och aktier ökat kraftigt. Detta talar för att förhandsbeskedsinstitutet inte lämpar sig för att ge bindande besked i värderingsfrågor.

Sedan några år meddelar RN inte längre förhandsbesked i värderingsfrågor. I Mb 1985:8:21 direktavvisade RN en ansökan, där sökanden ville ha svar till vilket värde han kunde köpa ut en fastighet från ett fåmansaktiebolag utan att drabbas av beskattning enligt 35 § 1 a mom 3 st KL. RN ansåg att sådana värderingsfrågor inte lämpar sig för att besvaras genom förhandsbesked. Numera direktavvisar RN alla värderingsfrågor.⁴¹ Möjligen kan man spåra en delvis annan syn hos RR. I RR:s dom 16/4 1986, målnummer 4270-1985,⁴² återförvisade RR frågan om värdering av värdepapperslager till RN, som dock omedelbart avvisade frågan.⁴³ Möjligen ansåg RR endast att RN skulle ge svar på principerna för lagernedskrivningen och på hur stor nedskrivning som fick ske.

⁴⁰ I maj 1990 6–7 månader.

⁴¹ Enligt uppgift från rättsnämndens kansli. Från praxis kan bla följande fall nämnas. Värdering av aktiers marknadsvärde, MF 1986:15:4, och MF 1987:7:12. Fastställande av marknadsvärde på bostadsrätt vid blandat fång, F 1987:11:5. Fråga om värdering av andelar i ekonomisk förening, MF 1986:14:10. Se vidare angående skäligt värde på mark, MF 1987:2:10. RN lämnar numera inte heller förhandsbesked om hur stor nedskrivning eller avskrivning eller avsättning för olika typer av förlustrisker som är tillåten, varken i belopp eller i procentsatser, se t ex F 1980-10-03, § 4, F 1981-05-08, § 17, F 1981-10-02, § 20, F 1981-10-09, § 19, F 1984-05-18, § 19. Förhandsbesked ges inte heller om inkuransavdrag uttryckt i belopp eller procentsatser, se t ex Mb 1985:14:1.

⁴² Se RÅ 1986 not 871. Referatet är dock relativt innehållslöst.

⁴³ Se MF 1986:15:9. Sökanden, ett bolag, bedrev enligt RR:s mening värdepappersrörelse. RN uttalade bl a:

”Frågan om hur stor nedskrivning som får ske är således beroende av de förhållanden som råder vid värderingstidpunkten och lämpar sig därför inte för förhandsbesked.”

I RR:s beslut 19/1 1987, målnummer 555-1986, återförvisade RR bl a en fråga om hur förlagsbevis skulle värderas. RR angav att värdet av ett förlagsbevis vid förvärvstidpunkten skulle anses utgöra dess efter marknadsräntan diskonterade nuvärde. RN avisade dock frågan i den mån den innefattade en begäran om beräkning av marknadsvärdet, se MF 1987:7:14.

RN och RR besvarar frågor om efter vilka principer värderingen skall ske, om inte svaret direkt framgår av lagstiftning eller praxis. Exempelvis har RN och RR besvarat frågor om hur anskaffningsvärdet skall beräknas t ex vid nyemission, vid konvertering av skuldebrev till aktiebrev och vid delvis benefik överlåtelse av bostadsrätt.⁴⁴

Framställningen visar att vårt förhandsbeskedsinstitut passar illa för att ge förhandsbesked i värderingsfrågor. Det finns emellertid ett stort behov av förhandsbesked i värderingsfrågor. I Danmark handlägger en avdelning inom statsskattedirektoratet, värderingsenheten, förhandsbesked angående värdering av t ex fastigheter och aktier, varefter ligningsrådet meddelar förhandsbeskeden.⁴⁵ Värderingen sker efter samma principer som vid den ordinarie taxeringen. De danska erfarenheterna är goda och de skattskyldiga nöjda. Den danska lösningen passar dock inte lika väl i Sverige. Till skillnad från vad som gäller i Danmark är det inte olika avdelningar inom RSV som handlägger förhandsbeskedsärendena. RN:s kansli är en egen myndighet, som är en del av RSV. Det är därför svårt att tänka sig att gå över till det danska systemet i Sverige. Det ligger närmare till hands att göra RN mer oberoende av RSV än vad som gäller idag. En tänkbar idé vore att inrätta en särskild värderingsavdelning inom RN som föredrog alla värderingsfrågor, men detta skulle nog i praktiken falla på att en sådan lösning är mycket resurskrävande. Man kan också fråga sig varför just värderingsavdelningen skulle få utredningsresurser som inte kommer andra, ofta viktigare typer av ansökningar, till del. Den danska modellen är dock intressant och skulle kanske kunna tillgodose ett stort behov av snabba skatterättsliga värderingsbeslut t ex vid fastighetsöverlåtelser, rörelseöverlåtelser och vid förmögenhetsvärderingen av icke börsnoterade aktier. Det är dock möjligt att värderingen kan ske av lokala eller centrala skattemyndigheter, och att besluten binder skattemyndigheterna själva. Frågan är värd att utredas ytterligare.

Sammanfattningsvis kan konstateras att förhandsbeskedsinstitutet passar illa för att värdera tillgångar p g a att det saknas utredningsresurser. Det är naturligare att värderingsfrågor handläggs vid taxeringen. En värdering skall normalt användas av sökanden vid en framtida tidpunkt, t ex vid en försäljning, och det är vanskligt att fastställa marknadsvärden som kanske skall gälla relativt långt fram i tiden. Vid den ordinarie taxeringen skall tillgångarnas värde istället fastställas under beskattningsåret. Vid taxeringen ligger

⁴⁴ Se t ex RÅ 1983 1:77 och RÅ 1988 ref 22.

⁴⁵ Se kapitel 4.

värderingstidpunkten i förfluten tid, dvs under beskattningsåret, vilket underlättar värderingen. Detta talar för att RN inte bör fastställa bestämda värden eller procentsatser, utan att detta bör göras vid den ordinarie taxeringen. RN ger sedan viss tid inte förhandsbesked i värderingsfrågor. Det finns dock ett stort behov av det. I Danmark ges för övrigt förhandsbesked i sådana frågor. Det borde utredas om inte den danska modellen i modifierad form skulle kunna införas i Sverige, i annan form än inom vårt nuvarande förhandsbeskedsinstitut. Det vore önskvärt att förhandsbesked även fortsättningsvis skulle kunna meddelas om efter vilka principer värderingen skall ske.

5.2.3 Missbruk av frågerätten

De taxeringssakkunniga uttalade i förarbetena till förhandsbeskedslagen att RSN skulle tillse att frågerätten inte missbrukades:

Frågerätten bör sålunda icke få av den skattskyldige i vilken utsträckning som helst utnyttjas för erhållande av upplysning om den ur skattesynpunkt förmånligaste vägen för genomförande av en viss transaktion. Ej heller bör riksskattenämnden genom meddelande av förhandsbesked vara de skattskyldiga behjälplig med uppletande av kryphål i skatteförfattningarna. Finner riksskattenämnden anledning att med hänsyn till ansökningens innehåll misstänka förhandenvaron av sådana ovidkommande intressen av förhandsbeskedets erhållande, skall nämnden äga avvisa ansökningen.⁴⁶

De sakkunniga ansåg att RSN skulle stävja sökandens missbruk av frågeinstitutet i syfte att få hjälp med skatteflykts- och skatteplaneringstransaktioner. Departementschefen uttalade sig inte direkt i frågan, utan framhöll att han förordade de sakkunnigas förslag till bestämmelser och att nämnden borde beakta att han avsett att reglerna skulle tillämpas *restriktivt*.⁴⁷ Departementschefen fick därmed anses ha biträtt de sakkunnigas förslag. I lagtexten uttrycktes de sakkunnigas åsikter genom att det i 1 § FBL står att RSV *får*, och inte *skall*, meddela förhandsbesked om övriga processföresättningar är uppfyllda.

Innan skatteflyktslagen trädde ikraft 1/1 1981 brukade RN i allmänhet avvisa frågor där sökanden ville ha svar på frågor om hur sökanden skulle kunna kringgå eller utnyttja skattereglerna. Exempelvis har RN avvisat frågor om hur avdragsförbudet för periodiskt understöd till barn skulle

⁴⁶ SOU 1949:62 s 110.

⁴⁷ Prop 1951:64 s 112.

kunna kringgåas.⁴⁸ Det förekom dock emellanåt att RN och RR även svarade på skatteflyktsfrågor, men detta var troligen olycksfall i arbetet.⁴⁹

I och med skatteflyktslagens tillkomst öppnades möjlighet att få förhandsbesked om huruvida skatteflyktslagen var tillämplig. Departementschefen uttalade att sökanden skulle få svar på sina frågor, om utredningen var så fullständig att den kunde ligga till grund för prövning. Prövning fick ske av en eller flera bestämda transaktioner där de relevanta omständigheterna var tydligt angivna.⁵⁰ Möjligheten att vägra förhandsbesked i skatteflykts- och skatteplaneringsärenden är numera begränsad och förhandsbesked ges i allmänhet. Råd om hur skatteplanerings- eller skatteflyktstransaktioner skall läggas upp vägrar dock RN och RR att lämna. Detta kan illustreras med RÅ 1984 1:46.⁵¹

Två morföräldrar ansökte om förhandsbesked om huruvida skatteflyktslagen var tillämplig, om de istället för att skänka sina barnbarn pengar överlät större delen av sin gemensamt ägda tomträtt till barnbarnen inför en kommande försäljning. Morföräldrarna frågade bl a om a/ skatteflyktslagen var tillämplig, om försäljningen skedde omedelbart, inom sex månader, inom ett år och inom 2 år från gåvan. Vid ett jakande svar på alla dessa frågor, ville de b/ ha svar på hur lång tid som måste förflyta från gåvans fullbordan till dess försäljningen sker, för att skatteflyktslagen inte skulle bli tillämplig.

RN ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig i samtliga fall som angavs i fråga a/, men uttalade att förhandsbesked inte borde lämnas beträffande fråga b/ och avvisade frågan.⁵²

RN avvisade sökandenas fråga om hur de skulle agera för att undvika att skatteflyktslagen blev tillämplig. Detta är naturligt. RN besvarade dock ett antal frågor där sökanden försökte få reda på var gränsen gick mellan skatteplanering och skatteflykt. Även om det just i detta fall var ett otjänligt försökt bör RN enligt min mening undvika att besvara denna typ av frågor av preventiva skäl. Sökanden och deras skattekonsulter bör inte uppmuntras att ställa denna typ av frågor. RN skall som tidigare sagts endast besvara

⁴⁸ Se t ex F 1978-10-06 § 12 och F 1980-04-18 § 1.

⁴⁹ Mycket uppmärksammat är RSV Dt 1974:21 där RN och RR medgav sökanden s k 3 000-krsavdrag, som då medgavs om en fastighet med bostadsbyggnad såldes, när sökanden först avsåg att sälja en jordbruksfastighet för att sedan återköpa byggnaden (med omgivande tomt). Det hade varit naturligare att se det som att sökanden i realiteten hade sålt jordbruksfastigheten utan bostadsbyggnad, se närmare därom Bergström 1978 s 89 f.

⁵⁰ Prop 1980/81:17 s 34.

⁵¹ Även behandlat i avsnitt 2.4.3.

⁵² RR ändrade sedan svaret på fråga a/ och uttalade att skatteflyktslagen inte var tillämplig.

frågor om tilltänkta handlingsalternativ och inte ge skatterådgivning. Som tidigare påpekats bör inte RN ägna sig åt s k ”kvasinormgivning”, dvs ge upplysningar om gällande rätt utan direkt koppling till ett konkret ärende.⁵³ Lika lite som RN bör besvara ett stort antal frågor, som sökanden inte har möjlighet att genomföra i praktiken, bör man ge honom hjälp med att klarlägga t ex tidsfrister.

Om inte frågan är direkt kopplad till ett tilltänkt, allvarligt menat, handlingsalternativ brukar i regel frågan avvisas. Det gick inte heller att få svar på hur länge sökanden kan vistas i Sverige, för att sökanden skall undgå att bli beskattad enligt den tidigare s k ettårsregeln, när sökanden arbetade utomlands.⁵⁴ En ideell förening fick inte heller svar på vad som krävdes för att den skulle bli beskattad som en ideell förening,⁵⁵ liksom frågor inte besvarats om vad som krävs för att s k byggmästarsmitta skall uppstå.⁵⁶

Det är vidare självklart att förhandsbesked inte ges eller bör ges, om rättsförhållandet strider mot lag eller goda seder. Det kan vara fråga om att transaktionen inte går att genomföra på ett giltigt sätt.⁵⁷ I Mb 1985:32:14 innehöll en bostadsrättsförenings stadgar ett förbud för juridisk person att bli bostadsrättsinnehavare. Ett bolag avsåg därför att förvärva en bostadsrätt i föreningen med sin VD som bulvan, och ville veta skattekonsekvenserna av detta förfarande. Talan avvisades av RN. Syftet med arrangemanget var uppenbarligen att dölja för föreningen vem som var den rätte ägaren, och det kan knappast vara RN:s uppgift att ge förhandsbesked vid transaktioner som strider mot goda seder. Frågor där rättsförhållandet strider mot lag och goda seder avvisas regelmässigt av RN.

Sammanfattningsvis kan konstateras att RN och RR är mycket generösa att besvara konkreta frågor, som det är tänkbart att sökanden skall genomföra. Sedan skatteflyktslagen kom till skall frågor om skatteflyktstransaktioner i princip besvaras om detta är av vikt för sökanden. Däremot besvaras inte frågor där det bakomliggande rättsförhållandet strider mot lag eller goda seder. RR och RN var tidigare mycket generösa med att meddela förhandsbesked när sökanden ställde ett mycket stort antal frågor, trots att han knappast avsåg att genomföra mer än några få av dessa transaktioner. Så-

⁵³ Se kapitel 2.

⁵⁴ Numera är den tillåtna vistelsens längd i Sverige reglerad i 54 § 3 anvp KL. Från tidigare praxis kan nämnas bl a F 1979-11-09 § 5.

⁵⁵ Se t ex F 1978-10-20 § 2 och se även beträffande stiftelse F 1982-01-15 § 4.

⁵⁶ Se t ex F 1981-05-22 § 9.

⁵⁷ Se Mb 1985:30:6.

dana förhandsbesked riskerar att bli rena tolkningsbesked, och som sagts tidigare bör inte sådana ansökningar besvaras.⁵⁸

5.2.4 Endast grunderna skall anges

Av 4 § 2 st FBL följer att ett förhandsbesked endast skall ange de grunder som skall följas vid taxeringen, om det inte föreligger särskilda skäl. I regel anges därför inte i svaren intäkter eller avdrag i belopp. Om det är självklart vilka belopp det är frågan om, eller om det föreligger särskilda skäl anges dock även belopp. Den skattskyldiges frågor om storleken på sina intäkter eller avdrag avvisas därför ofta. Om så är möjligt brukar dock RN ange grunderna för beräkningen istället.

5.3 Avvisning p g a formella brister

Ansökan om förhandsbesked skall ske skriftligen hos RSV och vara ingiven senast den dag, då deklarationen för ifrågavarande taxering skall avlämnas.⁵⁹ Det förekommer att ansökan getts in till fel myndighet, t ex lokala skattemyndigheten, men en sådan ansökan vidarebefordras, med stöd av 4 § 3 st FL, till rättsnämnden.⁶⁰ Det är ovanligt att en ansökan behöver avvisas p g a att den kommit in för sent. Det beror bl a på att de flesta ansökningar gäller tilltänkta transaktioner. Frågor om redan vidtagna transaktioner avvisas i regel numera och det är oftast inte möjligt att vidta transaktioner med tillbakaverkande effekt till beskattningsåret.⁶¹ I allmänhet ansöker sökanden om att förhandsbeskedet skall gälla vid flera års taxeringar framåt i tiden. Enligt RN:s nuvarande praxis gäller ett förhandsbesked normalt vid tre på varandra följande taxeringar.

Det är inte tillåtet att ansöka om förhandsbesked för annans räkning, såvida inte ombudet handlar på uppdrag av sökanden. Om ansökningen avser annans taxering avvisas den inte omedelbart, utan sökanden ges tillfälle att genom fullmakt styrka sin behörighet. Eftersom förhandsprocessen är skrift-

⁵⁸ Se närmare därom i kapitel 2.

⁵⁹ Ansökan skall normalt inges senast 15/2 under taxeringsåret av löntagare och av näringsidkare 31/3 under taxeringsåret. Erhåller den skattskyldige anstånd med att inge deklarationen förlängs ansökningsfristen i motsvarande mån. Angående vad som menas med ingivande, se 10 § FL och Hellners 1989 s 101 ff.

⁶⁰ Se närmare därom Hellners 1989 s 66.

⁶¹ Det är dock t ex möjligt att överlåta en rörelse till ett aktiebolag eller ett handelsbolag med retroaktiv verkan från beskattningsårets början, se därom t ex Bergström 1978 s 232 ff. Om den skattskyldige frågat om skattekonsekvenserna av en tilltänkt transaktion t ex vid 1988 och 1989 års taxeringar och ansökan kommit in för sent vid 1988 års taxering, prövas ansökan vid 1989 års taxering.

lig skall ombudet styrka sin behörighet genom att inge skriftlig fullmakt.⁶² Detta är naturligt eftersom förhandsbeskedet i regel har stor ekonomisk betydelse för sökanden och det är därför viktigt att det är klarlagt att ombudet är behörigt att företräda sökanden.

Det förekommer t ex att en arbetsgivare ansöker om förhandsbesked om avdragsrätten t ex för olika personalförmåner, och samtidigt frågar om i vad mån hans anställda blir beskattade för förmånerna. Saknar arbetsgivaren fullmakt att ansöka om förhandsbesked för sina anställda, brukar handläggaren uppmana arbetsgivaren att be någon eller några anställda att biträda ansökan. Därigenom kan både arbetsgivarens och de anställdas beskattning prövas.⁶³

Normalt krävs det att sökanden i ett förvaltningsärende är en fysisk eller juridisk person. Det kan emellertid vara av intresse för en juridisk person under bildande, t ex ett aktiebolag eller en stiftelse, att kunna ställa frågor om t ex den framtida skattskyldigheten. I sådana situationer anses huvudmännen bakom det blivande rättssubjektet, t ex stiftarna behöriga att ansöka om förhandsbesked.⁶⁴

Det är ovanligt att en ansökan avvisas på formella grunder. Det sker endast i ett fåtal ärenden varje år.⁶⁵ Det kan givetvis bero på att sökanden återkallar sin ansökan när han får reda på att den inte kommer att prövas i sak, men en troligare orsak är att sökandena upplyses av rättsnämndens handläggare om hur den formella bristen skall avhjälpas om så är möjligt. Rättsnämndens handläggning är smidig och praktisk. Kontakt tas i allmänhet per telefon med sökandena.⁶⁶ I de ärenden som avvisas p g a formella

⁶² Se Wennerholm SN 1981 s 499. Förvaltningslagen reglerar inte fullmaktsfrågan, se 9 § FL. Det anses vara upp till varje myndighet att avgöra om fullmakt krävs och om den skall vara skriftlig och infordras till myndigheten, se Hellners 1989 s 96.

⁶³ Visserligen binder förhandsbeskedet bara skattemyndigheten beträffande de anställda som sökt förhandsbesked, men det är naturligt att skattemyndigheten beaktar ett lagakraftvunnet förhandsbesked även beträffande övriga anställda.

⁶⁴ Se Järnerup SvSkT 1959 s 247.

⁶⁵ Antalet avvisade ärenden p g a formella brister under åren 1983–1989 framgår av nedanstående tabell.

År	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Ansökan för sent inkommen	0	2	0	0	0	1	0
Sökanden obehörig	2	5	1	1	0	0	1
RN obehörigt	2	1	2	0	2	0	0

⁶⁶ Denna hjälp står väl i överensstämmelse med 4 § FL där det sägs att varje myndighet skall lämna den enskilde upplysningar, råd och hjälp i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den en-

brister beror detta i allmänhet på att RN inte är behörig att pröva frågan eller att sökanden inte är villig att komplettera ansökan i formellt hänseende trots påstötningar från handläggaren.

5.4 Avvisning p g a ofullständig utredning

En vanlig avvisningsgrund är att utredningen i målet är alltför bristfällig för att kunna ligga till grund för ett förhandsbesked. Av 2 § 2 st 1 p FBL framgår att sökanden till ansökan skall foga all den utredning i ärendet som står honom till buds. Om handläggaren finner att utredningen inte är fullständig, har han enligt 2 § 2 st 2 p FBL följande påtryckningsmöjligheter på sökanden.

Efter uppmaning av riksskatteverket eller hos verket anställd tjänsteman är sökanden skyldig, i den mån sådant är för honom möjligt, att inom i anmaningen angiven tid inkomma med de ytterligare upplysningar, som finnas erforderliga för meddelande av förhandsbesked, vid äventyr att ansökan eljest avvisas.

I förarbetena betonades särskilt att sökanden borde uppmärksammas på den ytterligare utredning som krävdes för att förhandsbesked skulle kunna meddelas. Det fick inte förekomma att ansökan avvisades p g a att sökanden av okunnighet inte hade lämnat erforderliga upplysningar.⁶⁷ Det bör observeras att rättsnämnden enligt 7 § FL skall beakta om det är möjligt att själv inhämta upplysningar och yttranden från andra myndigheter.⁶⁸ Det förekommer att sökanden vägrar att komplettera sin ansökan trots uppmaningar från handläggaren.⁶⁹ Har en längre tid förflutit utan att sökanden har kompletterat sin ansökan, avvisas ansökan regelmässigt.

En viktig fråga är vilket utredningsansvar som åvilar rättsnämnden. Denna arbetar under domstolsliknande förhållanden. För domstolarna gäller enligt 8 § FPL att rätten skall se till att målet blir så väl utrett som dess beskaffenhet kräver. Av 8 § 2 st FPL, liksom av 2 § 2 st FPL, framgår att rätten skall ge parterna upplysningar om hur utredningen skall kom-

skildes behov av hjälp och myndighetens verksamhet. Sökanden har ofta ett stort behov av hjälp, eftersom det är svårt att prestera en fullödlig förhandsbeskedsansökan, och frågan har oftast stor ekonomisk betydelse för den enskilde.

⁶⁷ Prop 1951:64 s 114 f.

⁶⁸ Så görs dock i mycket liten utsträckning. Vad jag kunnat finna från senare tid har t ex bokföringsnämndens yttrande inhämtats i ett fåtal mål, trots att RN inte alltför sällan måste ta ställning till besvärliga redovisningsfrågor.

⁶⁹ Under 1983–1989 avvisades följande antal ansökningar p g a att sökanden vägrade att komplettera ansökan.

pletteras.⁷⁰ Dessa regler gäller endast för förvaltningsdomstolar, men en förvaltningsmyndighet som RN anses ha ett likartat utredningsansvar som en domstol, även om detta bara delvis kommit till uttryck i 4 och 7 §§ FL.⁷¹ Rättsnämnden arbetar under domstolsliknande förhållanden. Det innebär att RN i första hand skall anmana parterna att komplettera utredningen och ge anvisningar om hur detta skall ske. I praktiken tar, liksom i den vanliga taxeringsprocessen, länsskattemyndigheten ofta på sig en del av utredningsansvaret. Hur utredningsansvaret fördelar sig mellan parterna belyses bl a av ett uttalande av RR i RÅ 1979 Aa not 19:

Förhandsbeskedet skall grundas på de faktiska förhållanden som i enlighet med det sagda redovisats av S (sökanden) eller, i den mån de tillförts målet av taxeringsintendenten, vitsordats eller lämnats obestridda av S.

Om viktiga omständigheter är tvistiga mellan parterna kan i princip inte förhandsbesked ges.

I RÅ 1976 Ba not 83 ansökte två makar om förhandsbesked om huruvida de kunde anses bosatta i Spanien i skattehänseende. RR uttalade följande:

Under målets handläggning i RegR har tax:intendenten och A i målet infört åtskilliga omständigheter, som är stridiga. Med hänsyn till den oklarhet som till följd härav skulle komma att råda om på vilka förutsättningar ett förhandsbesked skulle vila finner RegR sådant besked inte böra meddelas. Med undanröjande av RSV:s förhandsbesked avisar RegR A:s ansökan.

Sökanden har det primära ansvaret för att frågorna blir så preciserade och utredningen så fullständig att förhandsbesked kan ges, även om länsskattemyndigheten naturligtvis skall medverka.⁷² Om länsskattemyndigheten inte ifrågasatt sökandens åberopade omständigheter, eller inte visar fog för sitt ifrågasättande, kan dessa omständigheter oftast anses som ostridiga.⁷³

1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
4	2	0	0	0	7	2

⁷⁰ Den fråga sökanden ställer skall vara skriftlig, även om preciseringar av frågan har godtagits per telefon, se Wennerholm SN 1981 s 499 och RÅ 1978 Aa not 140. Utredningen i RN kan dock kompletteras genom muntlig kontakt med sökanden.

⁷¹ Se t ex Hellners 1989 s 61 ff med vidarehänvisningar och s 79.

⁷² Se Wennerholm SN 1981 s 497 och Jarnerup SvSkT 1959 s 272. Detta kan exemplifieras med följande från tidigare praxis. En sökande ställde frågan om till vilket värde han kunde köpa ut en fastighet från sitt fåmansaktiebolag utan att beskattning skedde, se 35 § 1 a mom 3 st KL. Om sökanden kunde prestera ett tillförlitligt värderingsintyg på fastigheten, som accepterades av det allmänna, gavs förhandsbesked. Om det allmänna inte accepterade värderingsintyget och det inte var uppenbart att värderingsintyget gav uttryck för en riktig värdering, avisades talan regelmässigt. Numera ges dock inte förhandsbesked i sådana värderingsfrågor, se ovan i avsnitt 5.2.2.3.

⁷³ Se t ex RÅ 1978 1:52 och RÅ 1978 Aa not 220.

RN meddelade tidigare förhandsbesked även om utredningen inte var helt fullständig och ostridig. Oftast skedde detta genom att RN endast svarade på de delar av ansökan, där utredningen var acceptabel. Den sökande fick då ett mindre omfattande svar än han hade tänkt sig. Det förekom även att förhandsbesked gavs under vissa förutsättningar. RN förutsatte då att det förhöll sig på visst sätt, trots att de faktiska omständigheterna inte klart framgick av ansökan eller utredningen i ärendet. När sedan sökanden åberopade förhandsbeskedet vid taxeringen, måste taxeringsmyndigheterna utreda om RN:s förutsättningar för svaret var uppfyllda vid taxeringen. Om så inte var fallet skall ju förhandsbeskedet i princip förfalla. Dessa praktiska lösningar medgav att förhandsbesked lämnades i så stor utsträckning som möjligt, även när utredningen var ofullständig. Förhandsbesked meddelades dock inte i ärenden där sakförhållandena var så oklara, att det i princip endast var möjligt att ge ett förhandsbesked som gav en direkt redogörelse för lagtexten. Sökanden ansågs inte betjänt av ett förhandsbesked som inte gav honom några relevanta upplysningar.

Under första halvåret 1989 har RR i ett antal fall undanröjt RN:s förhandsbesked med motiveringen att omständigheterna i ärendet inte varit tillräckligt klara för att kunna ligga till grund för ett förhandsbesked.⁷⁴ I RR:s beslut 13/6 1989, målnummer 433-1988, gällde frågan om sökandens andel i ett fastighetsförvaltande bolag utgjorde en omsättningstillgång i hans rörelse eller ej. Sökanden överklagade RN:s beslut och anförde nya omständigheter inför RR. RR uttalade bl a:

I lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor anges inte direkt i vilka fall förhandsbesked skall kunna lämnas. Av förarbetena framgår emellertid att man i första hand hade tänkt sig att förhandsbesked skulle kunna utnyttjas för bedömningsfrågor och för olika rättsfrågor. De omständigheter som skall läggas till grund för prövningen får då förutsättas vara klarlagda. Är det fråga om en ännu inte företagen rättshandling måste således de hypotetiska förutsättningarna vara entydigt angivna i ansökningen. Om de faktiska omständigheterna inte är fullständigt utredda bör i allmänhet frågan prövas i den ordinarie taxeringsprocessen, där bättre utredningsmöjligheter står till buds, såsom t ex förhör med vittnen och sakkunniga.

Såsom X nu utformat sin talan kräver frågan om hans andel i Y KB skall anses vara en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång utredning innan en rättslig bedömning kan ske. I enlighet med vad som anförts i det föregående bör emellertid frågor där förutsättningarna inte är tillfredsställande klarlagda redan i ansökningen principiellt inte prövas i ett ärende om förhandsbesked.

⁷⁴ Se t ex RR:s beslut 6/4 1989, målnummer 83-1989, RR:s beslut 7/4 1989, målnummer 433-1988, RR:s beslut 12/5 1989, målnummer 3673-1988 och RR:s beslut 13/6 1989, målnummer 433-1988.

På grund av det anförda avvisar regeringsrätten – med undanröjande av förhandsbeskedet – ansökningen.⁷⁵

RR slog fast att förutsättningarna för förhandsbeskedet bör vara tillfredsställande klarlagda redan i ansökningen. Är det fråga om att bedöma de skatterättsliga konsekvenserna av redan företagna rättshandlingar ställer RR högre krav. De faktiska omständigheterna bör då vara fullständigt utredda. I annat fall bör ansökan avvisas. Är det fråga om ännu ej företagna rättshandlingar skall omständigheterna som ansökan vilar på i princip vara tillfredsställande klarlagda redan i ansökningen. Innan frågan prövas i RN är det dock möjligt att komplettera ansökningen med tillägsfrågor och få dessa besvarade av RN och RR.⁷⁶ Föredragandena har tidigare ofta lagt ner mycket arbete på att medverka till att oklara ansökningar blivit tillfredsställande utredda. RR tycks numera ställa högre krav på att omständigheterna i ärendet är klart och entydigt angivna redan i ansökan, än som skett i RN och vars tidigare praxis tycks vara accepterad av RR.

Med anledning av RR:s skärpta avvisningspraxis har RN ändrat sin avvisningspraxis. RN:s tidigare ordförande Herrlin har uttalat om denna nya praxis:

Tidigare har nämndens kansli haft en långtgående ambition att hjälpa sökandena att få ordning på ofullkomliga ansökningar. Klimatet har hårdnat även här. En ansökan skall nu i princip vara så tydlig och fullständig att den direkt kan läggas till grund för ett förhandsbesked. (Att smärre kompletteringar kan behövas accepteras naturligtvis.) I detta sammanhang kan nämnas att regeringsrätten under senare tid vid flera tillfällen efter besvär avvisat ansökningar om förhandsbesked på grund av att förutsättningarna brustit i precision och fullständighet.⁷⁷

RN:s nya avvisningspraxis innebär att handläggarna inte på samma sätt som tidigare skall hjälpa sökanden att få ordning på en mycket bristfällig ansökan. Sådana skall nu istället avvisas med en gång. RN måste dock som tidigare påpekats se till att sådana ansökningar som är tillräckligt fullständiga för att kunna prövas i sak blir så väl utredda som saken kräver.⁷⁸

Huvudregeln är att RN inte ger förhandsbesked i utredningsfrågor, där det gäller för RN att exempelvis ta ställning till hur mycket av ett byggnadsarbete som belöper på nybyggnad respektive reparation.⁷⁹ Undantagsvis ges

⁷⁵ Med liknande motivering avvisades en annan ansökan genom RR:s beslut 12/5 1989, målnummer 3673-1988.

⁷⁶ Se t ex RÅ 1989 ref 100, där såväl RN som RR prövade två tillägsfrågor.

⁷⁷ Herrlin SvSkT 1989 s 473.

⁷⁸ Jfr 8 § FPL.

⁷⁹ Se därom Wennerholm SN 1981 s 489.

dock förhandsbesked i ärenden som ofta förutsätter att omständigheterna är ordentligt utredda såsom vid utflyttning från Sverige.⁸⁰ Sådana förhandsbesked ges av gammal tradition, men de innehåller även besvärliga rättsfrågor som det är viktigt för de sökande att få svar på. Detta förklarar förmodligen varför svar ges.⁸¹ Möjligen kan RN:s nya avvisningspraxis leda till att färre utflyttningsfall kommer att prövas i sak i framtiden.

Sammanfattningsvis kan konstateras att RN:s handläggare tidigare hjälpte sökandena att komplettera även mycket ofullständiga ansökningar så att förhandsbesked kunde meddelas. Handläggarna lade ner ett relativt omfattande arbete på att hjälpa sökanden att precisera sina frågor och att komplettera utredningen. I praktiken hjälpte i allmänhet länsskattemyndigheten sökanden med utredningen m m. Även om utredningen förblev ofullständig besvarade RN emellanåt frågorna på ett sådant sätt, att de inte behövde ta ställning till den del av ärendet där utredningen var bristfällig. Tidigare var det egentligen främst i sådana fall, där utredningen var så bristfällig att det endast var möjligt att meddela vad som stod i lagtexten, som talan avvisades. Numera intar dock RN efter en praxisändring i RR en hårdare ställning. Ofullständiga utredningar avvisas direkt i betydligt större utsträckning än tidigare.

5.5 Krav för sakprövning

5.5.1 Inledning

Enligt 1 § FBL måste det normalt vara av *synnerlig vikt* för sökanden att få svar på sin fråga, för att ansökan skall prövas i sak. Gäller frågan tillämpning av skatteflyktslagen, eller om ett svar är av prejudikatintresse, är det tillräckligt att svaret är av *vikt* för sökanden.

5.5.2 Synnerlig vikt

Antalet ärenden som avvisats p g a att det inte ansetts vara av synnerlig vikt för sökanden att få ett förhandsbesked har minskat kraftigt under åren 1983 och 1987 för att sedan ånyo öka relativt kraftigt, se tabell 5. Av tabell 6

⁸⁰ Se även Wennerholm SN 1981 s 497 f.

⁸¹ Se närmare därom t ex i avsnitt 10.4.

framgår varför det inte ansågs föreligga synnerlig vikt för sökanden att få ansökan prövad.⁸²

Tabell 5. Avvisningsgrunden ”ej synnerlig vikt”.

År	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Antal avvisningsbeslut på denna grund	49	39	9	8	2	6	27
Procent av samtliga avvisningsbeslut	35	30	13	17	5	8	21

Tabell 6. Skäl för avvisning (i procent).⁸³

År	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Åtgärden vidtagen	41	26	33	25	0	0	33
Andra rättskällor ger svar	41	41	44	50	100	50	37
Bagatellbelopp	4	5	0	13	0	0	0
Sökanden saknar behov av svar	4	8	22	0	0	0	22
Pågående eller avslutat mål	4	8	0	13	0	33	4
Förlängning	2	8	0	0	0	17	4
Övriga	2	3	0	0	0	0	0

Som framgår av den tidigare framställningen har förändringen i antalet avvisningar p g a att synnerlig vikt inte ansetts föreligga flera orsaker. Det

⁸² I tabellerna anses ett ärende avgjort av RN när beslutet är fattat och inte när ärendet expedierats. För 1989 redovisar tabell 5 och 6 de mål som expedierats t o m januari 1990. Med uttrycket ”Åtgärden vidtagen” i tabellen avses även transaktioner som skall vidtas kort tid efter det ansökan getts in. Med uttrycket ”Sökanden saknar behov av förhandsbesked” avses andra fall än de där svaret framgår av de olika rättskällorna. Om frågorna i en ansökan är avvisade av flera olika skäl har det huvudsakliga skälet fått styra klassificeringen. Med förlängning avses att ett förhandsbesked har meddelats som sökanden önskar få att gälla under ytterligare tid. Några andra förlängningsfall har inte förekommit under den aktuella tidsperioden. Det kan diskuteras under vilken grund de hör hemma, men jag har valt att redovisa dem här.

⁸³ I de fall där skälen inte framgår av motiveringen har jag försökt klarlägga hur RN resonerat med hjälp av handlingarna i ärendet.

höga antalet avvísningar 1983 och 1984 kan förklaras med en skärpt avvísningspraxis möjligen i viss mån påverkad av RN:s stora balanser och höga arbetsbörda. RN:s tidigare ordförande Swartling ansåg att förhandsbesked skulle meddelas i allra möjligaste mån, vilket framgår av statistiken. RN:s tidigare ordförande Herrlin genomdrev senare att betydligt fler mål skulle avvisas, bl a under åberopande av att RR under 1989 skärpte sin avvísningspraxis.⁸⁴

Enligt 1 § FBL kan sökanden erhålla förhandsbesked om detta är av synnerlig vikt för honom. Lagtexten lyder:

Riksskatteverket får, om det finnes vara av synnerlig vikt för någon, efter ansökan lämna besked på förhand (förhandsbesked) angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt, ersättningsskatt eller vinstdelningsskatt, ävensom viss fråga rörande tillämpningen av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst eller i lag givna bestämmelser om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

En ansökan innehåller oftast flera frågor. Varje fråga i en ansökan kan i princip vara ett eget förhandsbeskedsärende. Innehåller en ansökan flera frågor kumuleras dessa och besvaras i ett sammanhang.⁸⁵ Det är inte ovanligt att en av flera frågor i en ansökan avvisas.⁸⁶

Den ställda frågan skall avse sökandens taxering och vara av synnerlig vikt för *någon*. Teoretiskt sett kan man tänka sig att frågan visserligen rör sökandens taxering, fast det inte är av synnerlig vikt för honom att få frågan besvarad, men väl för någon annan. I lagtexten i SOU 1949:62 uttalades att det måste vara av synnerlig vikt för *sökanden* att få svar. I propositionen ändrades, troligen av redaktionella skäl, uttrycket skattskyldig till *någon*.⁸⁷ Frågan har varit föremål för prövning i praxis.

I RÅ 1957 fi not 355 åberopade sökanden att det var av synnerlig vikt inte bara för honom, utan även för hela hans institution, att få svar på om hans forskningsbidrag var skattepliktigt.⁸⁸ RR undanröjde förhandsbeskedet med motiveringen att det begärda förhandsbeskedet inte kunde anses vara av synnerlig vikt för sökanden.

⁸⁴ Se även t ex avsnitten 5.2.2.2 och 5.4.

⁸⁵ Naturligtvis kan flera frågor intimt hänga ihop på ett sådant sätt att det i själva verket är fråga om en huvudfråga och flera delfrågor, eller en fråga som formellt är uppdelad på flera frågor, som då sammantagna kan ses som ett ärende.

⁸⁶ Se avsnitt 5.1 ovan.

⁸⁷ Se SOU 1949:62 s 12 och s 53, prop 1951:64 s 112 och Jarnerup SvSKT 1959 s 250.

⁸⁸ Redogörelsen bygger på referatet av målet i rättsfallsdelen i SvSKT 1958 s 66 f och på Jarnerup SvSKT 1959 s 250 f..

Det är naturligt att det skall vara av synnerlig vikt för sökanden och inte för någon annan, som inte har med ansökan att göra. Någon skall alltså läsas som sökanden.⁸⁹ I de situationer där frågan inte är av synnerlig vikt för någon enskild, men av betydelse för en större grupp av skattskyldiga, finns det möjlighet att få prövning om det föreligger prejudikatintresse, se närmare därom nedan i avsnitt 5.5.4.

Uttrycket synnerlig vikt innebär här att svaret skall vara av särskild betydelse för sökanden.⁹⁰ Förhandsbesked skall därför bara meddelas mera undantagsvis. Lagtexten ger i övrigt inga upplysningar i vilka fall svar skall ges. De sakkunniga utvecklade dock närmare vad som skulle menas med särskilda skäl:

Såsom förutsättning för att ansökan om förhandsbesked skall kunna upptagas till prövning har föreslagits, att beskedet skall vara av synnerlig vikt för den skattskyldige. Denna förutsättning har ansetts böra uppställas för att riksskattenämnden icke skall besvaras med ansökningar i bagatellfrågor; medverkande har även varit, att det visat sig förenat med betydande vanskligheter att närmare precisera arten av de spörsmål, som må göras till föremål för förhandsbesked. Vid prövning av frågan om nämnda förutsättningar må anses föreligga måste nämnden hava tämligen fria händer att förfara efter föreliggande omständigheter. Vad som för den ene skattskyldige kan finnas vara av mindre vikt är stundom för en annan skattskyldig av stor ekonomisk betydelse. Det får sålunda icke anses uteslutet att visst spörsmål upptages till besvarande i ett fall men avvisas i ett annat fall, då det till följd av föreliggande omständigheter icke har nämnvärd relevans för vederbörandes taxering. Särskild vikt måste fästas vid sådana frågor, vilkas rätta bedömande är av avgörande betydelse för genomförbarheten av tilltänkt affärstransaktion eller eljest, t ex för beräkningen av behovet av avskrivningar å vissa tillgångar. Likaså kan det för vinnande av enhetlig lagtillämpning redan på taxeringsnämndsstadiet stundom vara av värde icke blott för den enskilde skattskyldige utan även för andra i samma ställning att få med normgivande verkan uttalat, huru viss författningsbestämmelse, som kan göras till föremål för olika tolkning, rätteligen bör förstås. Att en viss återhållsamhet i meddelandet av förhandsbesked i sådana fall iakttagas, så att endast frågor av mer allmänt intresse på dylikt sätt besvaras, är betingat icke endast av angelägenheten att icke, särskilt under riksskattenämndens första verksamhetstid, över hövan betunga nämnden. Det föranledes även därav, att syftet med det föreslagna institutet icke är att från skattedomstolarna avlyfta deras uppgift att pröva besvär av prejudicerande natur utan i främsta rummet är att i god tid bereda den skattskyldige möjlighet att överblicka de skatterättsliga konsekvenserna av någon ifrågasatt åtgärd.⁹¹

⁸⁹ Se Jarnerup SvSKT 1959 s 250 och Wennerholm SN 1981 s 490.

⁹⁰ Det ankommer på sökanden att åberopa de omständigheter som visar att det är av synnerlig vikt för honom att förhandsbesked lämnas. Om det inte framgår av i målet förefintliga uppgifter skall målet avvisas i RR, se t ex RR:s beslut 21/3 1990, målnummer 4590-1988. Om saken är tvksam i RN borde dock kontakt först tas med sökanden, eftersom RN här har utredningsskyldighet, jfr Hellners 1989 s 67.

⁹¹ SOU 1949:62 s 53 f. Se även exemplifieringen på s 107 i betänkandet, som diskuterats tidigare i avsnitt 5.2.2.2.

Departementschefen uttalade sedan att det endast förelåg ett legitimt behov av förhandsbesked i ett ganska begränsat antal fall, och föreslog att de av beredningen föreslagna bestämmelserna skulle införas. Han framhöll särskilt att nämnden borde iaktta att han avsåg att bestämmelserna skulle tillämpas *restriktivt*.⁹²

Av förarbetena framgår att förhandsbesked inte skulle ges i rena bagatellfrågor. Tanken var att nämnden därigenom skulle undvika att bli överbelastad med ärenden, vilket var särskilt viktigt eftersom nämndens resurser var begränsade. Det måste vara av synnerlig vikt för sökanden att få svar på den ställda frågan för att ansökningen skall prövas i sak.⁹³ Numera är den normala avgiften för en fysisk person 1 500–3 000 kronor och för en juridisk person 3 000–6 000 kronor.

Rättsnämnden avvisar regelmässigt ansökningar som rör sig om bagatellbelopp, om inte någon annan prövningsgrund är tillämplig. Prövning har vägrats när det rör belopp understigande ett par tusen kronor exempelvis för prenumeration på dagstidning eller förmån av billig lokal eller bostad.⁹⁴ Enligt uppgift från Herrlin (maj 1990) måste inkomsten eller avdraget i allmänhet uppgå till betydligt högre belopp än 5 000–10 000 kr för att det skall anses vara av synnerlig vikt för sökanden att få förhandsbesked. Varje ärende skall prövas med utgångspunkt från sökandens situation.⁹⁵ Det är därför inte möjligt att ange några exakta beloppsgränser.

Det bör också observeras att RN och RR ofta tyckts se på hela ansökningen, när det gällt att avgöra om det var fråga om bagatellbelopp. Detta innebar att om en av frågorna i ansökan rörde ett bagatellbelopp, även denna fråga prövades, om det var av synnerlig vikt för sökanden att få svar.⁹⁶ RN har dock numera ändrat praxis. Enligt Herrlin (maj 1990) prövas idag varje fråga för sig och "bagatellfrågor" avvisas.

Sammanfattningsvis kan konstateras att ansökan måste röra inte helt obetydliga belopp, både absolut och i relation till sökandens inkomstför-

⁹² Prop 1951:64 s 112. En förklaring till det, enligt departementschefen, begränsade behovet av förhandsbesked var att riksskattenämnden (numera RSV) gavs vidsträckta möjligheter att ge vägledande anvisningar i taxeringsfrågor.

⁹³ Wennerholm SN 1981 s 491 menar att det i uttrycket "synnerlig vikt" ligger både en *absolut* och en *relativ* begränsning. Med en absolut begränsning avser han att det inte får vara fråga om en bagatellfråga. Även om ett svar i det enskilda fallet har relativt stor betydelse för sökanden, skall inte förhandsbesked ges. Enligt Herrlin, (maj 1990) ser RN inte saken på detta sätt. RN prövar alltid om frågan är av synnerlig vikt för sökanden.

⁹⁴ Se t ex F 1984-02-17 § 19 och F 1983-02-18 § 8.

⁹⁵ Svaret kan vara olika betydelsefullt för olika sökande, även om de frågor som ställs är likartade.

⁹⁶ Se t ex RÅ 1983 1:77.

hållanden, för att prövning skall ske. Dessutom krävs det att förhandsbeskedet är av synnerlig vikt för sökanden. Det innebär i praktiken att det sker en sammanvägning av olika skäl. Här skall diskuteras vissa typsituationer, där synnerlig vikt inte anses föreligga. Dessa är att transaktionen redan är *företagen* (1), att det finns ett *svar* i lagtext, praxis, doktrin, RSV:s rekommendationer (tidigare anvisningar) eller verkställighetsföreskrifter (2), att samma eller liknande fråga *prövas* eller har *prövats* beträffande sökanden (3), att sökanden begär *omprövning* eller *förlängning* av tidigare förhandsbesked (4).

1. Av förarbetena framgår att förhandsbesked framförallt meddelas ifråga om tilltänkta, ej vidtagna transaktioner. Förhandsbeskedet är tänkt att ge sökanden möjlighet att förutse skattekONSEKVENSerna av olika handlingsalternativ.⁹⁷ En vanlig situation är att välja mellan att genomföra eller att inte genomföra en rättshandling. Däremot var det inte tänkt att den skattskyldige skulle kunna ta en genväg i syfte att komma förbi den ordinarie taxeringen. Om transaktionen redan är genomförd har den skattskyldige normalt inga valmöjligheter kvar. I praxis ges därför i regel inte förhandsbesked om transaktionen är genomförd.⁹⁸

Förhandsbeskedet måste även påverka sökandens val. Om det är klart att sökanden kommer att genomföra transaktionen oberoende av vilket svar han får, avvisas talan regelmässigt.⁹⁹

Det accepteras dock att sökanden villkorar transaktionens giltighet av att förhandsbeskedet får en viss angiven utgång. Ett sådant återgångsvillkor bedöms på samma sätt som om åtgärden inte har genomförts. Det är dock inte så vanligt i praktiken att sökanden sätter som villkor för att stå fast vid en rättshandling att han får ett positivt förhandsbesked.¹⁰⁰ Det kan dock även bero på att sökanden inte avser att vidta åtgärderna förrän han får ett positivt svar.

Förhandsbesked har dock lämnats både av RN och RR, när transaktionen redan varit genomförd vid ansökningstillfället. Indirekt framgår denna möjlighet av 1 § FBL. Ansökan kan ju lämnas in senast under taxeringsåret, och då är det i de flesta fall inte längre möjligt att företa rättshandlingar med retroaktiv verkan för beskattningsåret som ju föregår taxeringsåret. Lagstiftaren måste därför ha förutsatt att förhandsbesked skulle

⁹⁷ Se ovan t ex i avsnitt 2.4.3.

⁹⁸ Se t ex Herrlin SvSKT 1989 s 472 f.

⁹⁹ Se t ex F 1983-10-07 § 9, F 1983-10-28 § 11 och F 1983-10-28 § 19.

¹⁰⁰ Se även Herrlin SvSKT 1989 s 473.

kunna lämnas även om transaktionen är genomförd. Han har förmodligen tänkt sig att förhandsbesked skulle ges om den genomförda åtgärden påverkade andra skattesituationer.¹⁰¹

Frågan har prövats i praxis. I RÅ 1957 ref 25 hade den skattskyldige redan vid ansökningstillfället sålt en hyresrätt för okänt, men sannolikt högt, belopp och frågade hur han skulle bli beskattad med anledning av försäljningen. RN och RR lämnade förhandsbesked utan särskild motivering. Förhandsbesked lämnades troligen därför att sökanden under hand uppgivit, att han avsåg att teckna en pensionsförsäkring mot ett engångsbelopp för att kvitta bort vinsten på försäljningen, om han fick ett negativt förhandsbesked.¹⁰²

Samma utgång fick RR:s beslut 1981-12-02, målnummer H 17/1981 där sökanden före ansökningens ingivande hade sålt en fastighet för cirka 1,6 miljoner kronor, och där köpeskillingen till en mindre del utgick som livränta. Både RN och RR ansåg utan närmare motivering att det måste vara av synnerlig vikt för sökanden att få klarhet i sin skattesituation och gav honom därför förhandsbesked.

Av praxis framgår dock att det inte är tillräckligt att ansökan rör stora belopp.¹⁰³

I RÅ 1977 Ba not 47 hade sökanden sålt aktier för 1,2 miljoner kronor och frågade om reglerna för beskattning av reavinst vid tvångsförsäljning var tillämpliga. RR undanröjde RN:s förhandsbesked med motiveringen att det inte var av synnerlig vikt för sökanden att erhålla förhandsbesked.

Sökanden måste visa att det är av synnerlig vikt för honom att få förhandsbesked trots att transaktionen är genomförd.¹⁰⁴ Det kan t ex vara fråga om att han vill ha möjlighet att kvitta bort en eventuellt skattepliktig intäkt t ex genom bokslutsdispositioner, eller genom att teckna en pensionsförsäkring.¹⁰⁵

En närliggande fråga är om det är av synnerlig vikt för sökanden att få svar om rättshandlingen genomfördes efter det att ansökan gavs in, men innan RN eller RR meddelat förhandsbesked. Vid fastställsetalan enligt 13 kap 2 § RB måste det råda ovisshet om rättsförhållandet som länder till

¹⁰¹ Se även Sandström SN 1958 s 192 f.

¹⁰² Se Sandström SN 1958 s 193 och Jarnerup SvSkT 1959 s 252.

¹⁰³ Se vidare därom Wennerholm SN 1981 s 491 f.

¹⁰⁴ Det brukar i avvisningsbesluten uttryckas så, att transaktionen redan är genomförd och sökanden har inte visat att förhandsbesked ändå är av synnerlig vikt för honom, se t ex RÅ 1969 fi not 1202 och F 1983-05-27 § 7.

¹⁰⁵ Jfr Jarnerup SvSkT 1959 s 252.

förfång för käranden. När domstolen prövar om processföresättningsarna är uppfyllda, skall detta ske med utgångspunkt från förhållandena när prövningen sker.¹⁰⁶ Enligt förarbetena är huvudregeln att förhandsbesked endast skall ges beträffande inte genomförda transaktioner.¹⁰⁷ Det ligger då nära till hands att anse att om sökanden redan genomfört transaktionerna när ansökan prövas, det inte längre föreligger synnerliga skäl och ansökan därför bör avvisas. Han har då inte längre något befogat intresse av att få frågan prövad.¹⁰⁸

Tidigare prövade RN ansökan i sak om åtgärden inte var genomförd när ansökan gavs in eller i nära anslutning till denna tidpunkt.¹⁰⁹ Om förfarandet i praktiken redan var bestämt vid ansökningstillfället prövades inte heller ansökan i sak.¹¹⁰ Troligen tillämpade RR samma principer.¹¹¹

En förklaring till RN:s liberala praxis var troligen att handläggnings-tiderna var långa. Dessa har under 1980-talet varit cirka 9–12 månader. Under 1988 var den genomsnittliga handläggningstiden inte fullt tio månader, medan den för närvarande (maj 1990) är 6–7 månader. Det har inte ansetts möjligt att tvinga sökanden att vänta med att genomföra transaktionerna så länge. Sedan våren 1989 har RN:s praxis ändrats. Är transaktionerna genomförda innan förhandsbeskedet har expedierats skall ansökan avvisas. Har transaktionerna genomförts under handläggningen anses detta visa att det inte var av synnerlig vikt för sökanden att få svar.¹¹²

Det accepteras dock fortfarande att sökanden gör ansökan beroende av ett positivt förhandsbesked.¹¹³ Sökanden har då ett befogat intresse av att få förhandsbesked, men det torde ur praktisk synpunkt vara svårt för parterna att under en längre tid ha ett rättsförhållande som inte är slutligt reglerat. Återgångsklausuler i de avtal som ligger till grund för ansökningarna är relativt ovanliga, vilket ofta beror på att transaktionerna inte är avsedda att genomföras innan förhandsbesked meddelats.

¹⁰⁶ Se RBkomm 34:6 f och NJA 1987 s 317.

¹⁰⁷ Se därom t ex i avsnitt 2.4.3.

¹⁰⁸ Se Herrlin i RSV Rapport 1983:5 s 32.

¹⁰⁹ Se Wennerholm SN 1981 s 491 med not 18 och Herrlin i RSV Rapport 1983:5 s 32.

¹¹⁰ Så har t ex skett i F 1984-05-25 § 19, där utflyttningen skedde en vecka efter det ansökningen ingetts, jfr även F 1983-03-25 § 7. Se även Wennerholm SN 1981 s 491 med not 18 och RÅ 1966 fi not 496.

¹¹¹ Som Wennerholm påpekar kan möjligen RÅ 1967 fi not 637 tolkas ännu strängare. RR uttalade i målet att det inte var av synnerlig vikt för sökanden att få förhandsbesked därför att transaktionen redan var genomförd. Möjligen har dock speciella omständigheter i målet styrt utgången. Se närmare om målet Wennerholm SN 1981 s 504 i not 18.

¹¹² Se Herrlin SvSKT 1989 s 473.

¹¹³ Se Herrlin SvSKT 1989 s 473.

2. Om transaktionen inte är genomförd när ansökningen prövas, krävs det att det är av synnerlig vikt för sökanden för att han skall få förhandsbesked. I förarbetena uttalades att behov av förhandsbesked ansågs bara finnas i ett begränsat antal fall och reglerna skulle tolkas restriktivt.¹¹⁴ Sökanden skulle endast få förhandsbesked i de fall de hade ett befogad intresse av att veta hur deras beskattning skulle bli vid olika handlingsalternativ. Frågor som direkt kan besvaras med hjälp av lagtext besvaras i regel inte.¹¹⁵

Om en fråga är klart besvarad i praxis borde inte förhandsbesked ges, men här är RN:s praxis inte lika klar. På områden där skattereglerna är besvärliga, frågorna rör betydande belopp, och det samtidigt är mycket angeläget att den skattskyldige ges möjlighet att överblicka sin skattesituation, meddelas förhandsbesked även om svaren klart framgår av lagtext och praxis.¹¹⁶ Följande exempel kan nämnas.

Förhandsbesked har getts i utflyttningsfall, även om det klart framgått av lagtext och praxis att sökanden skurit av alla väsentliga band med Sverige och därför helt klart inte var skattskyldig i Sverige efter utflyttningen.¹¹⁷

Om rättsläget i stort är oklart ges förhandsbesked även i klara fall. I F 1983-02-18 § 13 övervägde sökanden att uppföra en ny mangårdsbyggnad. Det var uppenbart att han inte förstod att denna kostnad inte kunde anses till någon del utgöra underhålls- eller reparationskostnad. Detta ansågs böra meddelas honom genom förhandsbesked, trots att detta var helt klart. Förhandsbesked synes ges på delvis oklara grunder även i andra situationer där sökandens personliga skäl talar för att förhandsbesked skall meddelas. I MF 1986:1:3 hade sökanden flyttat långt bort från sin arbetsplats. Han fick förhandsbesked om att han hade rätt till avdrag för skäliga kostnader för resor till och från arbetsplatsen med stöd av 33 § 4 p anvp 1 st KL, trots att detta framgår direkt av lagtexten och avvisning skett i ett likartat ärende året innan.¹¹⁸

I F 1983-04-15 § 3 frågade sökanden från vilken tidpunkt han skulle räkna sin innehavstid, när han sålde sin bostadsrätt. Det svar som han fick framgick av RR:s praxis.¹¹⁹

¹¹⁴ Se prop 1951:64 s 112.

¹¹⁵ Se t ex Mb 1985:36:11, som gällde beräkning av ingångsvärde vid försäljning av bostadsrätt, där svaret framgick av lagtexten. Se även Mb 1985:8:5, Mb 1985:15:6 och Mb 1985:28:13. I MF 1986:19:1 blev en av frågorna avvisad, sedan denna sedemera blivit besvarad genom ny lagstiftning.

¹¹⁶ Ibland ges svar på en av flera frågor i en ansökning trots att svaret framgår av lagtext (eller praxis).

¹¹⁷ Se t ex F 1982-06-11 § 8.

¹¹⁸ Se Mb 1985:27:11.

¹¹⁹ Jfr Victorin – Melz 1988 s 239 f.

I MF 1986:14:9 besvarades en fråga om en överlåtelse av fastighet betecknat som köp, men där priset understeg taxeringsvärdet, kunde ses som en gåva i skattehänseende.¹²⁰ Svaret framgick direkt av rättsfallet RÅ 1981 1:29, men trots detta ansågs det vara av synnerlig vikt för sökanden att få förhandsbesked.

Sökanden fick i F 1988:4:12 ett förhandsbesked med följande lydelse.

En utskiftning av tillgångarna i det danska bolaget vid en likvidation av detta skall i beskattningshänseende, såvitt gäller sökanden, behandlas som en avyttring av hennes aktier i bolaget.

MOTIVERING

Förhandsbeskedet följer av praxis (R78 1:31).

Svaret framgår av RÅ 1978 1:31. Det kan därför ifrågasättas om inte ansökan borde ha avisats med hänvisning till detta rättsfall.

Att det är tillåtet att utan skattekonsekvenser ombilda sin enskilda firma eller sitt handelsbolag till aktiebolag, och hur man skall förfara och att detta förfarande inte strider mot skatteflyktslagen, framgår relativt klart av praxis, se t ex RÅ 1983 1:35. Trots detta meddelas förhandsbesked med lydelsen att det inte blir några skattekonsekvenser, när sökanden ombildar sitt företag till aktiebolag. Utgången motiveras ofta med att svaret framgår av RR:s praxis.¹²¹

En vanlig typ av frågor är i vad mån kongressresor för läkare är avdragsgilla. Förhandsbesked ges i regel om utredningen är klar, och resan inte är företagen när ansökan sker. Rättspraxis är relativt klar, men förhandsbesked ges förmodligen på den grunden att det är fråga om dyra resor, som inte kan företas om kostnaden till stor del inte är avdragsgill och ovissheten om avdragsrätten för den enskilde synes motivera att förhandsbesked ges.¹²²

Av praxis framgår att RN är generös med att meddela förhandsbesked, om det är fråga om större belopp och sökanden har intresse av att få frågan besvarad. Förhandsbesked ges emellanåt även om svaret klart framgår av praxis. I sådana fall brukar RN svara att det framgår av praxis hur beskattningen skall ske. Det bör dock observeras, att det måste vara fråga om skattekonsekvenserna av en tilltänkt konkret transaktion. Det anses inte vara av synnerlig vikt för sökanden att få reda på skattekonsekvenserna av

¹²⁰ Se även F 1983-05-27 § 1.

¹²¹ En fördel med förhandsbeskedsinstitutet är att det är möjligt att få tidigare prejudikatet fortlöpande ompröva, eftersom det inte krävs prövningstillstånd för att få frågan prövad. Det är ju tänkbart att RR ändrar inställning, jfr t ex RÅ 1988 ref 135.

¹²² Se t ex F 1984-08-24 § 16.

olika mindre sannolika eller hypotetiska händelser i framtiden. I praxis har frågor om hur sökanden skulle beskattas om han fick första pris för bästa artikel i en tävling, som inte var avslutad och där det inte var säkert att han skulle vinna detta pris, avisats.¹²³ Ibland har förhandsbesked meddelats i fall där svaret varit klart, men där det allmänna har gett fel eller vilseledande svar i sina yttranden.

På sikt kommer dock RN:s avvisningspraxis sannolikt att skärpas ytterligare. Varje ärende prövas relativt omgående av ordföranden, som bestämmer om han skall föreslå nämnden att ansökan skall direktavvisas.¹²⁴ RN har under 1989 avviserat en hårdare linje än vad som gällt tidigare. RN:s tidigare ordförande Herrlin har uttalat att ett grundläggande mål är att ärendena skall avgöras snabbt, på 4–6 månader och detta skall genomföras på följande sätt.

Skall handläggningstiden i längden kunna hållas på den eftersträlvade nivån måste med nödvändighet en hårdare sällning av ansökningarna göras. Detta får i första hand ske på så sätt att ett urval för sakprövning görs efter "graden av synnerlig vikt." Enligt min och säkert många andras uppfattning är ett av de viktigaste syftena med förhandsbeskedsinstitutet att smörja hjul i näringslivet som kärvar på grund av oklara skattefrågor. Jag tror att man kan räkna med att urvalet i viss mån kommer att göras med hänsynstagande till detta. Detta innebär givetvis på intet sätt att enskilda personer inte skulle ha möjlighet att erhålla förhandsbesked, t ex på frågor om kapitalbeskattning.¹²⁵

Framställningen visar att RN:s balanser och handläggaresurser troligen styr tolkningen av processförsättningen *synnerlig vikt*. Under 1983 och 1984 avvisades ett stort antal ansökningar för att få ner balanserna. Swartling tog snart avstånd från denna tanke, och relativt få ärenden avvisades under hans tid som ordförande. En tid efter det att Herrlin tillträtt som ordförande avvisade RN ånyo ett stort antal ärenden bl a i syfte att försöka minska handläggningstiden till 4–6 månader. Det kan inte vara meningen att en nämnd som arbetar under domstolsliknande former arbetar på detta sätt. Det är helt främmande för en domstol att låta handläggningstiden styra tolkningen av reglerna om processhinder.

Å andra sidan visar framställningen att RN tidigare svarat i en utsträckning som varken lagtexten eller förarbetena ger utrymme för. Denna ser-

¹²³ Se F 1983-04-29 § 14.

¹²⁴ Tidigare var det vanligt att många ärenden som borde avisats direkt skickades på remiss i syfte att på detta sätt bakvägen ge sökanden upplysningar om rättsläget innan ansökningen avvisades, se närmare därom nedan i avsnitt 6.2.

¹²⁵ Herrlin SvSkT 1989 s 473.

viceanda genomsyrar även handläggningen i Finland och Danmark.¹²⁶ Enligt min mening är därför den uppstramning som Herrlin förordade nödvändig. Processförutsättningarna är dock troligen fortfarande mer liberala än lagstiftarens ursprungligen tänkt sig.

3. Om taxeringsnämnden eller skattedomstolarna avgjort samma eller liknande frågor vid sökandens tidigare taxeringar, anses det i regel inte vara av synnerlig vikt för honom att få förhandsbesked.¹²⁷

4. RN har hittills varit mycket generös med att medge "förlängning" av förhandsbesked, när den skattskyldige inte hunnit att genomföra transaktionen inom förhandsbeskedets giltighetstid. Förlängningen innebär att RN meddelar ett nytt förhandsbesked med samma innehåll som det tidigare, fast med en ny giltighetstid.

I F 1984-01-20 § 11 hade sökanden tidigare fått förlängning av sitt förhandsbesked fyra gånger, men då inga nya omständigheter hade tillkommit avvisades ärendet.¹²⁸ I extrema fall har förlängning skett under mycket lång tid. I F 1982-11-12 § 12 fick sökanden sitt första förhandsbesked 1973 och erhöll sedan förlängning t o m 1984 års taxering. I F 1983-01-21 § 16 fick inte sökanden förlängning en sjätte gång. Den aktuella försäljningen hade då ännu inte skett.

Enligt min mening är denna förlängningspraxis alltför liberal. Förhandsbesked gäller normalt under 3–4 taxeringar. Kan sökanden p g a godtagbara skäl inte företa rättshandlingarna inom denna tid, bör förhandsbesked kunna ges med ytterligare giltighet under kanske två års tid, om en sådan förlängning är av synnerlig vikt för honom. Även om han inte får förlängning kan han i praktiken i allmänhet lita på att skattemyndigheterna följer det tidigare förhandsbeskedet, trots att detta inte är formellt bindande. Enligt uppgift avser RN:s kansli att förorda att RN intar en betydligt restriktivare linje när det gäller att medge "förlängning" av förhandsbesked. Herrlin har uttalat att en förlängning av ett förhandsbesked normalt inte skall medges.¹²⁹

I F 1989:9:3 medgavs inte förlängning av ett förhandsbesked en tredje gång. Detta beslut innebär en viss skärpning i RN:s tidigare praxis. Av F

¹²⁶ Se kapitel 3 och 4.

¹²⁷ Jfr även 2.4.2.

¹²⁸ Se även t ex F 1984-10-26 § 8, där förhandsbeskedets giltighet förlängdes tre, men inte fyra gånger. I F 1983-11-25 § 16 fick sökanden endast förlängning två gånger.

¹²⁹ Se SvSkT 1989 s 474.

1989:10:11 medgavs förlängning ytterligare en gång för 1990–1992 års taxeringar. Dessa ansökningar avgjordes dock innan Herrlins artikel skrevs.

Framställningen visar att RN ger förhandsbesked om för sökandens skattemässiga planering betydelsefulla frågor, under förutsättning att rättshandlingarna inte är genomförda, när ansökan görs eller kort därefter. Svaret skall i regel påverka sökandens valmöjligheter så som situationen var när ansökan gjordes. Det krävs vidare att svaret inte direkt framgår av lagtexten eller regleras i någon av RSV:s rekommendationer (anvisningar). Även om svaret framgår av praxis ges ofta förhandsbesked. Detta gäller särskilt ny lagstiftning såsom de nya byggnadsrörelsereglerna i 27 § 3 och 4 anvp KL, som började gälla vid 1984 års taxering, under förutsättning att förhandsbeskedet kan ges ett innehåll som inte bara i stort sett återger lagtextens ordalydelse. Svar på frågor om skattskyldighet i Sverige efter flyttning utomlands anses så betydelsefullt för sökanden att svar ges, om utflyttning inte skett vid ansökan eller i nära anslutning till denna. Realisationsvinstbeskattningen är ett annat stort område där frågor ofta besvaras trots att rättsläget är klart.

RN:s tidigare ordförande Herrlin förklarade dock att förhandsbesked endast skall meddelas beträffande frågor som gäller genuint rättsliga problem. Frågor som med rimlig grad av säkerhet kan besvaras av en kvalificerad skattekonsult skall inte besvaras. Undantagsvis kan dock svar ges t ex om mycket stora värden står på spel.¹³⁰

Sammanfattningsvis kan följande konstateras. Tidigare har RN varit mycket generös med att ge svar i en utsträckning som varken hade stöd i lagtext eller förarbeten. RN har troligen tidigare sett det som sin uppgift att i möjligaste mån ge svar på sökandens frågor. Processförutsättningen ”av synnerlig vikt” för sökanden har mer uppfattats som att frågan skall vara ”av vikt”. Liknande servicementalitet råder i Danmark och Finland. Under 1989 har dock RN radikalt ändrat inställning. Nu skall avvisningsgrunden synnerlig vikt tillämpas mer i enlighet med sin ordalydelse. Det skall vara av särskild betydelse för sökanden att få svar på den ställda frågan.

5.5.3 Vikt

Om sökanden frågar om skatteflyktslagen är tillämplig är det tillräckligt att det är av *vikt* för sökanden att få svar. Regeln infördes i samband med att skatteflyktslagen kom till 1980. I departementsförslaget betonades att den

¹³⁰ Herrlin SvSkT 1989 s 474.

skattskyldige hade en ovillkorlig rätt att få förhandsbesked i annat än bagatellfrågor. Det låg då i sakens natur att frågor om skatteflykt inte skulle avvisas. Ansökan måste dock avse något eller några konkreta förfaranden. En allmän förfrågan om hur man i en viss situation skulle förfara för att få lägsta möjliga skatt skulle liksom hittills inte besvaras av RN eller RR.¹³¹

Departementschefen anslöt sig till departementsförslaget, men påpekade samtidigt att det var viktigt att sökanden presenterade ett så pass utförligt material att detta kunde läggas till grund för prövning, och att frågorna måste avse en eller flera bestämda transaktioner.¹³²

Departementschefen utgick ifrån att skatteflyktsfrågor skulle besvaras, om det inte var fråga om bagatellbelopp och om utredningen var tillförlitlig. Praxis visar att samtliga ansökningar som avser konkreta skatteflykts- eller skatteplaneringsfrågor har besvarats, om dessa krav varit uppfyllda. Uttrycket av *vikt* för sökanden har tolkats generöst av RN med stöd av dessa förarbetsuttalanden. Även om samma eller likartade frågor tidigare har prövats i publicerad praxis har förhandsbesked meddelats.

I MF 1986:12:10 frågade sökandena om skatteflyktslagen var tillämplig, om de omedelbart eller i framtiden sålde en fastighet som de fått i gåva av sina föräldrar. Denna fråga har i ett likartat fall utförligt besvarats genom förhandsbeskedet RÅ 1984 1:46. Trots detta meddelades sökanden förhandsbesked.

Det anses dock inte vara av vikt för sökanden att få allmänna tips om i vilka situationer skatteflyktslagen kan vara tillämplig eller hur man undviker att drabbas av lagen. Detta framgår bl a av RÅ 1984 1:46.¹³³

Sökandena tänkte ge bort 2/3 av sin gemensamt ägda tomträtt till sina barnbarn inför en förestående försäljning. De avsåg att ge barnbarnen en gåva, som kunde bli större genom att det var fördelaktigare ur reavinstskatte- och gåvoskattesynpunkt att göra på detta sätt istället för att skänka barnbarnen pengar, sedan de sålt tomträten.

Sökandena frågade om de kunde bli beskattade med stöd av skatteflyktslagen för barnbarnens försäljning, om denna skedde a/ omedelbart, b/ inom 6 månader från gåvan, c/ inom 1 år från gåvan, d/ inom 2 år från gåvan. Om svaret blev jakande på alla dessa frågor, anhöll sökandena om e/ svar på frågan om hur lång tid det måste förflyta från gåvans fullbordan till

¹³¹ Se Ds B 1978:6 återgivet i prop 1980/81:17 s 142 f.

¹³² Prop 1980/81:17 s 34.

¹³³ Målet är även behandlat i avsnitt 2.4.3.

dess försäljning sker för att skatteflyktslagen inte skall bli tillämplig. RN svarade ja på fråga a/-d/ men avvisade fråga e/.¹³⁴

Sökandena försökte i RÅ 1984 1:46 få svar på hur de skulle undvika att skatteflyktslagen blev tillämplig. Det var därför naturligt att RN avvisade frågan om hur lång tid det måste förflyta mellan gåvan till barnbarnen och barnbarnens fastighetsförsäljning för att skatteflyktslagen inte skulle bli tillämplig. Genom frågorna a/-d/ försökte sökanden ringa in var gränsen för skatteflyktslagens tillämpningsområde går. Sådana försök bör försvåras genom att RN och RR vägrar att svara på sådana frågor. I det aktuella fallet spelade dock tidsaspekten inte någon roll, utan antingen var svaret ja eller nej på samtliga frågor.

Den enda viktiga begränsningen i övrigt är att förhandsbesked inte bör ges i bagatellfrågor. Det bör dock observeras att förhandsbesked ibland kan erhållas i bagatellfrågor om svaret är av prejudikatintresse.¹³⁵ I departementsförslaget angavs att skatten måste uppgå till åtminstone något tusental kronor.¹³⁶ I praktiken torde dock skatteflyktslagen inte åberopas av det allmänna, om inte skattevinsten uppgår till något högre belopp. Uttrycket bagatellbelopp borde här ha samma betydelse som vid tolkningen av processförutsättningen synnerlig vikt. Skatteflyktslagen skulle då bli tillämplig först om inkomsten uppgick till cirka 5 000–10 000 kronor.¹³⁷ Frågan är dock snarast teoretisk, eftersom skatteflyktslagen inte kan bli tillämplig om inte den skattskyldige fått en icke oväsentlig skatteförmån.¹³⁸

Departementschefens uttalande kan tolkas som så att förhandsbesked normalt skall ges om det inte rör sig om bagatellbelopp. Lagtexten kopplar dock prövningen till sökandens personliga förhållanden. Förhandsbesked skall vara av vikt för *honom*, och detta innebär teoretiskt att, om sökanden har mycket goda inkomster, det skall krävas att det är fråga om stora skattebelopp.¹³⁹ I praktiken synes RN och RR följa uttalandena i förarbetena, särskilt som departementschefen betonat att det är viktigt att det av rättsäkerhetsskäl snabbt utvecklas praxis beträffande skatteflyktslagens tillämp-

¹³⁴ RR ändrade sedan RN:s förhandsbesked och ansåg inte skatteflyktslagen tillämplig på barnens försäljning.

¹³⁵ Se nästa avsnitt.

¹³⁶ Prop 1980/81:17 s 120. En mindre skattevinst skulle dock kunna angripas med stöd av skatteflyktslagen, om förfarandet upprepades under flera år.

¹³⁷ I RÅ 1984 Aa not 189 ansågs det vara av vikt för de tre sökandena att få prövat om de var berättigade till avdrag med 6 000 kronor var.

¹³⁸ Se 2 § skatteflyktslagen (1980:865).

¹³⁹ Jfr här samma diskussion om synnerlig vikt i föregående avsnitt.

ning.¹⁴⁰ I inget fall har såvitt jag vet ett ärende avvisats p g a att det varit fråga om bagatellbelopp, och överhuvudtaget är RN generös med att meddela förhandsbesked ifråga om skatteflyktslagens tillämplighet.¹⁴¹ Det är viktigt att förhandsbesked liksom hittills lämnas om skatteflyktslagens tillämplighet och publiceras, eftersom praxis troligen huvudsakligen kommer att utvecklas genom förhandsbesked. I och med att skatteflyktslagen är en ny lagstiftningsprodukt av generalklausulkaraktär, där förarbetena förordar en betydligt mera restriktiv tolkning av lagen än dess ordalydelse ger uttryck för, kommer det förmodligen ofta att råda osäkerhet om lagens tillämpningsområde. Förhandsbesked kan då oftast ges för att det råder oklarhet för sökanden om lagen är tillämplig eller ej. Man kan därför räkna med att det ofta är av vikt för sökanden att få förhandsbesked om huruvida lagen är tillämplig. Det kan dock ifrågasättas om det skall ges förhandsbesked när rättsläget är klart.

Det förekommer att sökanden t ex frågar om inkomst- och förmögenhetsskatteeffekterna av olika transaktioner, men inte samtidigt frågar om skatteflyktslagen är tillämplig. Oftast är det klart att skatteflyktslagen inte är tillämplig och RN brukar då inte uttala sig i frågan. Men om sökanden får ett svar på att hans förfarande skall beskattas på visst sätt enligt KL och SIL, kan detta förhandsbesked vara värdelöst om det visar sig att skatteflyktslagen är tillämplig. RN anser att en fråga om skattekonsekvenserna av en transaktion även innefattar en prövning av skatteflyktslagen, och uttalar sig utan yrkande om detta, förutsatt att lagen verkligen kan bli tillämplig eller om länsskattemyndigheten har påstått att så skulle vara fallet.¹⁴²

I och med att det endast krävs att det är av vikt för sökanden att få svar är det nu lättare för sökanden än tidigare att i vissa fall få ansökningen prövad i sak. Innan skatteflyktslagen kan prövas måste nämligen RN pröva hur beskattningen blir enligt gällande rätt om man bortser från skatteflyktslagen. Först därefter kan inom ramen för skatteflyktslagen prövas om den skattskyldige fått en obehörig skatteförmån. Om det kan anses vara av vikt för sökanden att få reda på om skatteflyktslagen är tillämplig, får han automatiskt ett svar på hur han skall beskattas enligt de materiella skatte-reglerna. Det innebär i praktiken att i de fall där skatteflyktslagen kan bli aktuell det inte längre krävs att förhandsbesked är av *synnerlig vikt* utan av

¹⁴⁰ Se prop 1980/81:17 s 34 f.

¹⁴¹ Se här Holmlund 1986 s 23.

¹⁴² Se MF 1986:15:10 där sökanden inte påkallade någon prövning enligt skatteflyktslagen, men skattechefen gjorde gällande att skatteflyktslagen var tillämplig. RN prövade frågan ex officio och fann att skatteflyktslagen inte var tillämplig.

vikt för sökanden. En prövning kan ofta påräknas om det inte rör sig om bagatellbelopp. Processförutsättningarna har på detta sätt tunnats ut bakvägen. I praktiken har det dock inte blivit fler ansökningar som har prövats i sak. Det beror förmodligen på att i de flesta fall aktualiseras inte någon prövning enligt skatteflyktslagen.¹⁴³

Det är förmodligen numera få ärenden som prövats enligt skatteflyktslagen och där svaret inte var av synnerlig vikt för sökanden. Denne kan i allmänhet räkna med att få svar på allvarligt menade frågor.¹⁴⁴

5.5.4 Prejudikatintresse

Enligt 1 § 2 st FBL får förhandsbesked meddelas, ”om det finnes vara av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.”

Regeln kom till 1960 efter en tidigare debatt, där det hävdades att ur prejudikatsynpunkt viktiga frågor inte kunde besvaras, därför att det inte var av synnerlig vikt för sökanden att få förhandsbesked. Sådana förhandsbesked undanröjdes regelmässigt av RR.¹⁴⁵ I doktrinen föreslogs därför att förhandsbesked skulle kunna meddelas om det förelåg prejudikatintresse.¹⁴⁶ Även RSN föreslog i ett remissyttrande att en sådan regel skulle införas.¹⁴⁷

I departementspromemorian som låg till grund för ändringen utvecklades skälen för att införa regeln:

[Förhandsbeskeden har] i högre grad än väntat kommit att avse spörsmål av allmänt intresse vid rättstillämpningen. Till följd härav har förhandsbeskeden fastän de formellt inte är bindande för skattemyndigheterna annat än i de särskilda taxeringsfall beskeden avser, i realiteten av dessa myndigheter tillmätts en mycket stor betydelse såsom ledning vid bedömning av skattespörsmål inom vidsträckta områden av skatterätten. Sätillvida synes en ändring ha inträtt beträffande förhandsbeskedsinstitutet, att institutet, som ursprungligen varit avsett att tjäna de enskilda skattskyldigas intresse av att få snabba besked rörande sina skatteförhållanden, alltmer kommit att uppfattas även såsom ett medel att snabbt få aktuella prejudikatfrågor klarlagda. Denna utveckling får ses mot bakgrund av, att vår invecklade skattelagstiftning, de höga skatterna och den långa tid, som processen hos skattedomstolarna tager, skapat ett starkt behov av snabba och auktoritativa besked rörande författningarnas tillämpning såväl hos skattemyndigheterna som hos allmänheten. Förhållandena torde nu vara sådana, att man vid ett övervägande av förutsättningarna för meddelande av för-

¹⁴³ JK:s utvärderingar av skatteflyktslagen pekar på att det blir allt färre prövningar enligt lagen efter en inledande relativt omfattande tillströmning t o m år 1984, se prop 1985/86:49 s 4 och prop 1987/88:150 bilaga 3 s 26.

¹⁴⁴ Se även Wennerholm SN 1981 s 495.

¹⁴⁵ Se t ex prop 1958:32 s 41.

¹⁴⁶ Se t ex Mutén SN 1957 s 151 f och Jarnerup SvSKT 1959 s 265.

¹⁴⁷ Se prop 1958:32 s 40 f.

handsbesked i taxeringsfrågor icke kan undgå att fästa stor vikt vid förhandsbeskedens betydelse för främjande av en rättvis och likformig taxering.¹⁴⁸

I departementspromemorian konstaterades att skattemyndigheterna och allmänheten hade ett stort behov av prejudikat, som snabbast kunde tillgodoses genom förhandsbesked.

Departementschefen tillstyrkte förslaget, men betonade att förhandsbesked som prövades enligt prejudikatprövningsgrunden inte hade större prejudikatvärde än övriga förhandsbesked. Ändringen hade även till syfte att begränsa RR:s arbetsbörda.¹⁴⁹

Det är givetvis så att ett förhandsbesked som meddelas p g a prejudikatintresse inte kan tillmätas större betydelse som prejudikat än övriga förhandsbesked. Prövningsgrunden används av RN endast om övriga prövningsgrunder inte är uppfyllda. I majoriteten av de publicerade förhandsbeskedsprejudikaten har det ansetts vara av synnerlig vikt för sökanden att få förhandsbesked.

Oftast har denna prövningsgrund använts när det rört sig om bagatellbelopp för sökanden, men frågan samtidigt berört ett större antal skattskyldiga. Beloppsmässigt finns det inga gränser nedåt, utan förhandsbesked meddelas även om det är fråga om inkomster eller avdrag på några hundra kronor.¹⁵⁰

Prejudikatgrunden används mycket sällan i praktiken, i allmänhet endast i ett fåtal fall varje år.¹⁵¹

Prövningen i sak har nästan alltid motiverats med att det varit av vikt för en enhetlig rättstillämpning.¹⁵² I allmänhet publiceras dessa förhandsbesked, åtminstone om RR har avgjort målet.¹⁵³ Är målen av större principiellt intresse har RN tidigare publicerat icke överklagade, lagkraftvunna för-

¹⁴⁸ PM 1960:12 s 36.

¹⁴⁹ Prop 1960:79 s 37 f.

¹⁵⁰ Se t ex RSV/FB Dt 1985:25, fri tandvård för anställda, och RSV/FB Dt 1980:14 (RÅ 1980 1:12), rätt till avdrag för arbetsgivare för skadestånd om 300 kronor utdömt med stöd av medbestämmandelagen.

¹⁵¹ Fram till 1980 rörde det sig om cirka två fall om året, se Wennerholm 1981 s 496 och Holmlund 1986 s 26. Under åren 1984–1987 uppgick antalet till 2, 6, 3 respektive 2 fall. Därefter har denna prövningsgrund bara kommit till användning i några enstaka fall.

¹⁵² Se dock t ex F 1984-02-10 § 2, där prövningen motiverades med att det var av vikt för en enhetlig lagtolkning och rättstillämpning. I allmänhet anges dock inte i de publicerade förhandsbeskeden på vilken grund ärendet prövats i sak. Det framgår dock av RN:s beslut om ärendet befunnits vara av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

¹⁵³ Se t ex RSV/FB Dt 1980:14 (RÅ 1980 1:12), RÅ 1980 1:63 (förhandsbeskedet undanröjt av RR), RSV/FB Dt 1981:26 (RÅ 1981 1:36), RSV/FB Dt 1985:10, RSV/FB Dt 1985:18 (RÅ 1985 Aa not 192), RSV/FB Dt 1985:25, RSV/FB Dt 1986:1 (RÅ 1986 ref 44), RSV/FB Dt 1986:2 och RÅ 1987 ref 106.

handsbesked.¹⁵⁴ I några fall har publicering inte skett.¹⁵⁵ Det kan bli bero på att det varit svårt att dölja sökandens identitet, och om sökanden inte vill att förhandsbeskedet publiceras brukar RN ta hänsyn till detta önskemål.¹⁵⁶ Från 1/1 1987 publicerar RN inte längre några förhandsbesked.

Prejudikatprövning ges i olika typer av ärenden och praxis ger därför ett splittrat intryck. Den största gruppen rör rätt till avdrag för olika kostnader och beskattning av olika ersättningar, där det varit fråga om bagatellbelopp men frågan har berört ett stort antal skattskyldiga.¹⁵⁷ En annan nästan lika stor grupp är skattefrågor som rör värdepapper såsom konvertering av obligationer till aktier.¹⁵⁸ I andra fall har inte frågorna berört något större antal skattskyldiga, men det har förelegat ömmande omständigheter samtidigt som frågan har bedömts olika i taxeringsnämnderna.¹⁵⁹

Det är anmärkningsvärt få fall som sakprövats på att svaret var av vikt för enhetlig rättstillämpning eller lagtolkning, ett fåtal ärenden per år sedan bestämmelsen infördes. Behovet av regeln var inte så stort som det förutsattes vid dess tillkomst. Det beror troligen främst på att sökande som ställer allvarliga och relevanta frågor får svar enligt annan grund, om det är fråga om mer betydande skattebelopp. Anses det inte lämpligt att besvara frågan besvaras den inte alls och då provas inte om någon av processförutsättningarna är uppfyllda. Det kan till exempel vara fråga om att utredningen är ofullständig eller att det rör sig om en utrednings- eller värderingsfråga. I regel är det även av synnerlig vikt för sökanden att få förhandsbesked, när det föreligger prejudikatintresse, utom när det rör bagatellbelopp. I praxis ges förhandsbesked i allmänhet på grunden prejudikatintresse när det rör

¹⁵⁴ Se till exempel RSV/FB Dt 1985:25 och RSV/FB Dt 1986:2.

¹⁵⁵ Se till exempel F 1980-04-25 § 13, beskattning av intrångsersättning på grund av försvårad djurhållning, jfr F 1984-02-10 § 2, förmögenhetsbeskattning av amerikanska aktier, F 1984-03-09 § 16, beskattning av utländsk livränteförsäkring, MF 1986:15:2 beskattning av royaltysättning, MF 1986:17:8, kostnaden för genomförande av utländsk adoption m m (samma fråga avgjord vid den ordinarie taxeringen i RÅ 1988 ref 63).

¹⁵⁶ Se Wennerholm SN 1981 s 496 och Engblom SvSKT 1982 s 602 ff.

¹⁵⁷ Se till exempel F 1980-04-25 § 13, beskattning av intrångsersättning, RSV/FB Dt 1980:14 (RÅ 1980 1:12), avdrag för skadestånd vid brott mot medbestämmandelagen, RSV/FB Dt 1985:25, fri tandvård för anställda, MF 1986:22:2 (jfr RÅ 1987 ref 6), beräkning av det dåvarande schablonavdraget på 1 000 kr i inkomstslaget tjänst, RSV/FB Dt 1986:1 (RÅ 1986 ref 44), av arbetsgivaren utlottad vinst, RSV/FB Dt 1986:2, fri tidning, MF 1986:15:2, rätt beskattningsår vid beskattning av royalty, RÅ 1987 ref 81, beskattning av rabatt på järnvägsbiljetter för enskilt anställda och RÅ 1987 ref 106, avdrag för vissa kostnader vid beskattning av bolag, F 1989:14:10, förlustavdrag. Situationen var densamma i tidigare praxis, se Wennerholm SN 1981 s 496.

¹⁵⁸ Se till exempel RSV/FB Dt 1981:26 (RÅ 1981 1:36), premieobligationer, jfr F 1984-02-10 § 2, förmögenhetsbeskattning av utländska aktier, RSV/FB Dt 1985:10, kvittning av förlust på premieobligationer, och RSV/FB Dt 1985:18, beskattning av rätt att teckna aktier.

¹⁵⁹ Se till exempel MF 1987:7:20.

sig om bagatellbelopp.¹⁶⁰ En annan viktig förklaring är att den enskilde sökanden i allmänhet inte har något intresse av att bidra till en enhetlig rättstillämpning och lagtolkning genom att söka förhandsbesked, utan det är i allmänhet skattemyndigheterna som har ansvaret för detta, och dessa kan inte söka förhandsbesked.¹⁶¹

Även om en ansökan innehåller olika frågor, som var och en kräver ett särskilt svar och därför formellt skall uppfylla processföresättningskraven, prövas alla frågorna även om någon enskild fråga rör bagatellbelopp.¹⁶² Detta synes ske utan att man tar ställning till om just denna fråga kan ha prejudikatintresse.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att sakprövning sällan sker på den grunden att svaret är av vikt för en enhetlig rättstillämpning eller lagtolkning. Det beror sannolikt främst på att RN, och förmodligen även RR, är generösa med att sakpröva ärendena på grunden synnerlig vikt för sökanden. Behovet av grunden prejudikatintresse har därför varit begränsat.

5.6 Utvärdering

Framställningen visar att antalet avvisningsbeslut har varierat relativt kraftigt under 1980-talet. Det beror sannolikt dels på att de tre ordförandena har haft skilda uppfattningar om vilka mål som skall sakprövas, och vilken hjälp sökandena skall få för att göra ansökningarna möjliga att pröva i sak. Ordföranden har ofta fått med sig RN på dessa idéer. En annan faktor är RN:s resurser att handlägga och avgöra ansökningar inom acceptabel tid. Herrlin har uttalat att endast så många ansökningar skall prövas i sak som RN kan avgöra på genomsnittligt 4–6 månader. RN arbetar för närvarande efter dessa riktlinjer.

Det är olämpligt att RN:s resurser delvis kan styra antalet meddelade förhandsbesked. Sökandena måste kunna lita på att sakprövningsgrunderna tolkas någorlunda likartat mellan åren. Ett annat synsätt är främmande för en domstol och liknande principer bör gälla för RN som arbetar under

¹⁶⁰ Är beloppen obetydliga ett år men återkommer under ett antal år, anses i regel synnerlig vikt föreligga, se t ex RSV/FB Dt 1980:17 (RÅ 1979 Aa not 67), RSV/FB Dt 1983:1 (RÅ 1982 Aa not 136), RSV/FB Dt 1983:48 (RÅ 1983 1:52) och RSV/FB Dt 1984:20 (RÅ 1983 Aa not 225). I MF 1986:22:2 ansågs det vara av vikt för enhetlig rättstillämpning, att förhandsbesked lammades om hur schablonavdraget under tjänst i 33 § 2 mom KL skulle beräknas. RR gjorde ej ändring i RN:s förhandsbesked, se RÅ 1987 not 1. Se närmare om denna fråga i det likartade målet RÅ 1987 ref 6.

¹⁶¹ Se Wennerholm SN 1981 s 496. För att råda bot på prejudikattorkan har det föreslagits att skattemyndigheten skall ha möjlighet att få tolkningsbesked av rättsnämnden, se närmare därom i kapitel 2.

¹⁶² Se t ex RÅ 1983 1:77.

domstolsliknande förhållanden. Å andra sidan bör förhandsbesked prövas i den utsträckning och i de typer av mål som lagstiftningen anvisar. Även efter den senaste förändringen i avvisningspraxis är RN mer generös med att meddela förhandsbesked än lagtexten och dess förarbeten ger utrymme för. Troligen kommer även i framtiden de skattskyldigas transaktioner i första hand att prövas vid taxeringen. Endast om sökandena har mycket goda skäl för att vilja ha reda på skattekonsekvenserna av tilltänkta rättshandlingar bör förhandsbesked meddelas. Enligt min mening är det därför mest ändamålsenligt att endast meddela förhandsbesked i de fall där det verkligen föreligger synnerlig vikt för sökanden. Med detta synsätt bör grunden "av vikt" i skatteflyktsfallen ändras till av "synnerlig vikt".

Taxeringsprocessen är bättre lämpad för att pröva bevis-, utrednings- och värderingsfrågor. Ett mycket stor del av avvisningsfallen är sådana ansökningar där dessa frågor är dominerande. Detta är naturligt. Förhandsbeskedsprocessen riskerar annars lätt att bli en genväg till en snabbare bedömning av denna typ av frågor. Detta kan aldrig vara meningen med ett förhandsbeskedsinstitut. RN:s nuvarande hårda praxis är därför väl lämpad för att undvika kompetenskonflikter med taxeringsprocessen.

Sammanfattningsvis kan konstateras att RN:s avvisningspraxis har varierat på ett ur de skattskyldigas synpunkt mindre lämpligt sätt. Avvisningsbesluten är för närvarande ofta torftigt motiverade.¹⁶³ Detta talar för att även avvisningsbesluten borde gå att överklaga. Med en sådan ordning skulle RR, och inte i första hand RN, bestämma i vilka fall förhandsbesked skall ges. När de nuvarande reglerna tillkom rådde en annan anda än idag. De skattskyldiga har ett intresse av att kunna överklaga även avvisningsbeslut för att på så sätt få klarlagt att avvisningen inte skedde på godtyckliga grunder. De är möjligt att RN skulle lägga ner mer möda på avvisningsbeslutens motivering om en sådan ordning infördes. RN bör motivera sina avvisningsbeslut tydligare än som sker idag, särskilt som besluten inte går att överklaga. Det bör övervägas om inte förhandsbeskedslagen borde ändras så att även avvisningsbeslut blir möjliga att överklaga.

¹⁶³ Tidigare har RN:s motiveringar för avvisningsbesluten emellanåt varit vilseledande.

6 RN:s handläggningsrutiner

6.1 Inledning

Det tar för närvarande (maj 1990) som sagt i genomsnitt 6–7 månader att få ett förhandsbesked från RN. Om ärendet är mycket brådskanie kan för-
tur erhållas. Sådana ärenden skall kunna handläggas på 2–3 månader. I
Danmark och Finland är den genomsnittliga handläggningstiden betydligt
kortare. I dessa länder avgörs ett ärende i regel på 2–3 månader. En kort
handläggningstid förutsätter dock att det finns gott om handläggare. Hand-
läggarna i Sverige, Finland och Danmark handlägger följande antal för-
handsbesked per år.¹

	Handläggare räknade i årsarbetskrafter	Förhandsbesked per heltidsanställd handläggare och år
Sverige	6,1	33
Danmark	20,5	26
Finland	3,5	136

Förklaringen till den korta handläggningstiden i Danmark är huvudsakligen
att många handläggare arbetar med förhandsbeskeden. I Finland är hand-
läggningstiden kort därför att handläggarna (och centralskattenämnden)
arbetar mycket snabbt, men det beror förmodligen till stor del på att för-
handsbeskeden i allmänhet är mycket kortfattat motiverade.² Det bör även
observeras att förhandsbeskeden i Danmark i allmänhet är mycket mer
kortfattat motiverade än i Sverige.³ En jämförelse mellan Danmark och
Sverige pekar på att rättsnämnden förmodligen skulle kunna nedbringa
handläggningstiden om antalet handläggare som sysslade enbart med för-
handsbesked ökades. Många anser att RN:s handläggningstider är för långa
och att det inte finns tid att avvakta ett förhandsbesked innan affären

¹ Källor PM från RN:s kansli daterad 1989-05-23 och statistik hämtad från kapitel 3 och 4. Beräkningarna
är mina egna. Uppgifterna om årsarbetskrafter hänför sig till 1988 för Danmark och Finland samt 1989 för
Sverige. Uppgifterna om meddelade förhandsbesked är beräknade genomsnittliga värden.

² Se kapitel 3.

³ Se kapitel 4.

avslutats.⁴ För sökandena är det ofta viktigt att handläggningen är snabb och effektiv, vilket står i överensstämmelse med 7 § FL:s krav på handläggningen.⁵ Det är viktigt att inte långa handläggningstider avhåller skattskyldiga från att söka förhandsbesked. Det finns därför anledning att undersöka om rättsnämndens handläggning är tillräckligt effektiv.

Under 1982 gjordes en undersökning av ett genomsnittligt förhandsbeskeds handläggningstid.⁶ 1985 följdes undersökningen upp inom RN:s kansli och det visade sig då att handläggningstiden och dess fördelning på de olika momenten var identisk. Sedan dess har det saknats resurser att göra en liknande undersökning. Enligt uppgift kan dock 1982 års undersökning fortfarande ge viss vägledning, även om handläggningstiden för närvarande är betydligt kortare.⁷ Åren 1982 och 1985 fördelade sig handläggningstiden på de olika arbetsmomenten enligt följande.

1. Beredning för remiss till skattechefen (numera länsskattemyndigheten)	29 dagar
2. Yttrande från skattechefen (numera länsskattemyndigheten)	37 dagar
3. Ytterligare skriftväxling	25 dagar
4. Uppsättning och föredragning	146 dagar
5. Protokoll, justering och expedition	44 dagar
SUMMA	281 dagar = 9,4 månader

6.2 Beredning före remissen till LSKM

Innan en ansökan skickas på remiss till länsskattemyndigheten bör frågeställningarna vara klara och utredningen så fullständig att ansökan i princip skall kunna ligga till grund för ett förhandsbesked. Ställning bör genast tas till om hela ansökan bör avvisas eller ej. I början av 1980-talet skickades även klara avvisningsfall på remiss och direktavvisning förekom sällan. Detta motiverades enligt uppgift med att sökanden på så sätt kunde få in-

⁴ Rättshandlingarna kan givetvis villkoras av att sökanden får ett positivt förhandsbesked, men även denna lösning anses vara opraktisk med hänsyn till att förfarandet tidigast kan avslutas när förhandsbesked meddelats.

⁵ Se närmare om detta Hellners 1989 s 76 ff.

⁶ Se RSV Rapport 1983:5 s 24.

⁷ Handläggningstiden är idag (maj 1990) 6–7 månader. Förmodligen går uppsättning och föredragning betydligt snabbare idag, medan övriga moment förändrats i mindre mån. Det har inte varit möjligt för mig att genomföra en egen undersökning om handläggningstiderna.

formation om rättsläget genom det allmännas yttrande, även om ansökan sedermera avvisades. Denna servicementalitet förekommer även hos stats-skattedirektoratet i Danmark, men knappast hos centralskattenämnden i Finland.⁸ Förhandsbeskedsärendet skall handläggas under domstolsliknande former, och det är på goda grunder främmande för domstolarna att handlägga ett mål på detta sätt. En successiv uppstramning har dock sedermera skett hos RN. Åren 1981 och 1987 direktavvisades cirka 30 % respektive 70 % av totala antalet avvisade ansökningar. Enligt min mening borde betydligt fler ansökningar ha direktavvisats 1987. Våren 1989 infördes nya rutiner. Alla inkomna mål skall föredras för RN:s ordförande, som bestämmer om ärendet direkt skall hänskjutas till RN för att nämnden skall få ta ställning till om ärendet skall direktavvisas.⁹ Det händer dock fortfarande i undantagsfall att ärenden som borde ha direktavvisas skickas på remiss till LSKM.

Avvisningsbesluten är inte särskilt resurskrävande för RN. Å andra sidan är det olämpligt att LSKM:s resurser i onödan används för att skriva yttranden i ärenden som med säkerhet kommer att avvisas. RN:s nya rutiner kommer att på kort sikt innebära att de allra flesta ärenden som inte kommer att resultera i förhandsbesked omedelbart avvisas i resursbesparande syfte.¹⁰ Ansökningar där det efter ingivandet upptäcks att det inte är möjligt eller lämpligt att lämna förhandsbesked blir naturligtvis oftast inte direktavvisade.¹¹

Innan ärendena skickas på remiss dröjer det i medeltal 29 dagar. Detta beror på att ärendena behöver kompletteras och att en preliminär rättslig bedömning måste ske för att bli avgöra om ärendet skall avvisas. I Finland är denna period föredömligt kort genom att alla relevanta uppgifter inhämtas genom telefonsamtal av handläggaren. Så sker för närvarande i stor utsträckning i Sverige, men det är möjligt att handläggningstiden skulle kunna minskas ytterligare om fler uppgifter inhämtades per telefon.

⁸ Se kapitel 3 och 4.

⁹ Det har inte varit möjligt att få reda på om den nytillträdde ordföranden Sandström kommer att göra på samma sätt.

¹⁰ Den tidigare ordföranden Herrlin har uttalat följande om de nya rutinerna.

"Sökande, vars ansökningar inte tas upp till sakprövning, får besked så snart som möjligt så att de kan inrätta sig därefter. I normalfallet fattas beslutet om avvisning utan föregående remiss." (SvSkT 1989 s 473).

¹¹ Det kan t ex vara fråga om att sakomständigheterna är tvistiga eller att process pågår mellan sökanden och det allmänna om samma eller liknande frågor, eller att ny lagstiftning skett som gör de ställda frågorna ointressanta.

6.3 Yttrande från LSKM

Om ansökan inte direktavvisats skall enligt 3 § FBL yttrande inhämtas från länsskattemyndigheten, och om ansökan är av särskilt intresse för kommunen, bereds denna tillfälle att yttra sig, vilket är mycket ovanligt. Rättsnämnden kan med stöd av 3 § 2 st FBL bereda sökanden eller vederbörande länsskattemyndighet tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför nämnden, men detta är ovanligt.

Det tar i medeltal 37 dagar, eller över fem veckor, för länsskattemyndigheten att avge sitt första yttrande, trots att remisstiden regelmässigt sätts till fyra veckor.

I Finland skickas inte ärendet på remiss till skattemyndigheterna, utan handläggaren inhämtar erforderliga handlingar och upplysningar genom telefonsamtal till berörda skattemyndigheter. Det är i princip inte tillåtet i Sverige att inte kommunicera handlingarna till LSKM och frågan är om man vinner så mycket tid på att inte skicka handlingarna på remiss. I Danmark gör man som i Sverige och där är remisstiden två veckor, men det tar i genomsnitt en månad att få svar, som ofta är korta och torftiga.¹² Marginella tidvinster kan göras genom att få länsskattemyndigheterna att prioritera förhandsbeskedsärendena högre och därigenom svara snabbare.

6.4 Ytterligare skriftväxling

Länsskattemyndighetens yttrande sänds regelmässigt till sökanden för yttrande i enlighet med 17 § FL, som har följande lydelse.

Ett ärende får inte avgöras utan att den som är sökande, klagande eller annan part har underrättats om en uppgift som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv och han fått tillfälle att yttra sig över den, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Myndigheten får dock avgöra ärendet utan så har skett:

1. om avgörandet inte går parten emot, om uppgiften saknar betydelse eller om åtgärderna av någon anledning är obehövliga,
2.
3. om det kan befaras att det annars skulle bli avsevärt svårare att genomföra beslutet i ärendet, eller
4. om avgörandet inte kan uppskjutas.

Genom att förhandsbeskedslagen inte reglerar hur uppgifterna i ärendet skall kommuniceras parterna gäller istället kommunikationsprincipen i 17 § FL. Kommunikeringen består av två moment. Utredningsmaterialet skall

¹² Se kapitel 4.

bringas till parts kännedom, och den skall beredas tillfälle att yttra sig över det.¹³

Båda parterna skall beredas möjlighet att yttra sig över allt utredningsmaterial som tillförts målet av annan än parterna själva.¹⁴ I allmänhet blir det fråga om att skicka över LSKM:s och sökandens svar till motparten för yttrande. Om yttranden infordrats från andra myndigheter, såsom t ex bokföringsnämnden, skall även dessa skickas på remiss. 17 § FL innehåller undantag, som emellertid har begränsad betydelse för handläggningen av ett förhandsbeskedsärendet. Om det är klart att sökanden skall få det förhandsbesked han förväntat sig kan kommunikation undvaras, se 17 § 1 p FL. I praktiken skickades tidigare även klara avvisningsfall för yttrande. Sedan RN infört nya rutiner är detta sällsynt.

Länsskattemyndighetens svar skickas regelmässigt till sökanden för yttrande. År 1982 resulterade detta i att ytterligare skriftväxling ägde rum i 40 % av fallen, och detta tog ytterligare 62 dagar i anspråk i dessa fall.¹⁵

Kommunikationsgrundsatsen är en bärande princip i förvaltningslagen liksom i förvaltningsprocesslagen.¹⁶ I praktiken tillåts parterna yttra sig över motpartens yttranden till dess det är klart för handläggaren att ärendet inte tillförs något nytt. Det finns inte något krav på att kommunikationen skall vara skriftlig, men det är lämpligt att kommunicera det så gott som utslutande skriftliga materialet skriftligen.¹⁷ Så sker även i praktiken.¹⁸

Handläggningstiden blir i allmänhet relativt lång om sökanden svarar på länsskattemyndighetens yttrande. Det är emellertid ett rättssäkerhetsintresse att sökanden får del av alla handlingar och yttranden i målet, och att han får skälig tid att ge sina synpunkter på motpartens yttranden. Länsskattemyndigheten bidrar ofta med material i målet och måste ges tid att avge genomtänkta svar. Det är därför svårt att tänka sig att den totala tiden för kommunikation skulle kunna minskas i någon mer väsentlig utsträckning. Att det genomsnittligt tar cirka 62 dagar från det ärendet skickas till

¹³ Se t ex Wennergren 1988 s 72.

¹⁴ Som utredningsmaterial räknas inte sådana föredragningspromemorior, som utöver en rättslig utredning inte tillför utredningen något nytt material, och inte heller förslag till beslut eller annat liknande material. Som utredningsmaterial räknas dock tjänsteanteckningar om muntliga upplysningar, se närmare om detta Hellners 1989 s 195 ff och Wennergren 1988 s 66.

¹⁵ RSV Rapport 1983:5 s 24. År 1985 var situationen densamma.

¹⁶ Se 10–12 och 18 §§ FPL.

¹⁷ Se Wennergren 1988 s 73 och Hellners 1989 s 198 f.

¹⁸ Av 3 § 2 st FBL framgår att RN kan bereda sökande eller LSKM tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför nämnden. Detta möjlighet utnyttjas sällan.

länsskattemyndigheten för yttrande fram till dess målet är klart för att sättas upp, är en direkt konsekvens av kommunikationsprincipen.

I Danmark skickas inte skattemyndigheternas yttranden till sökanden om inte detta innehåller uppgifter, som är väsentliga för att besvara sökandens frågor och som strider mot vad denne anfört i sin ansökan.¹⁹ En sådan handläggning skulle i Sverige strida mot kommunikationsprincipen. Det är sällan obehövt att sökanden får ta del av LSKM:s svar.

I Danmark kan dock sökanden få ta del av skattemyndigheternas yttranden om han begär detta, och kan då på eget initiativ delge statsskattedirektoratet sina synpunkter. Även denna praxis skulle i Sverige strida mot kommunikationsprincipen som innebär, dels att utredningsmaterialet skall skickas till part utan anmodan, dels att sökanden skall beredas tillfälle att yttra sig över detta. Vi kan därför inte använda oss av den danska modellen utan att införa särskilda regler i FBL. Kommunikationsprincipen är dock numera så väl etablerad hos våra myndigheter och domstolar, att det torde vara svårt att hävda att förfarandet inför RN är domstolsliknande, om kommunikationsprincipen genom en lagändring överges.

Handläggningen kan dock förmodligen i viss mån förenklas även om kommunikation skall ske. Många sökanden är intresserade av att ärendet avgörs snabbt och dessa kan då förväntas vilja ha förtur. I dessa fall skulle LSKM:s svar kunna skickas för kännedom med en relativt kort svarsfrist förutsatt att svaret inte innehåller några nya för sökanden besvärande omständigheter. Enligt uppgift från kanslichefen Wingren gör RN på detta sätt för närvarande. I de ärenden som det framstår som klart att sökanden får det förhandsbesked han eftersträvar kan man nöja sig med att muntligen informera och skaffa upplysningar från LSKM. De finska erfarenheterna av detta är positiva, och de menar att handläggningstiden förkortas högst betydligt. I övrigt får nackdelarna med remissförfarandet, dvs tidsutdräkten, anses vara uppvägd av att sökanden får ökad rättsäkerhet och ökade garantier för materiellt riktiga förhandsbesked.²⁰ Detta är särskilt viktigt om RN:s handläggning även i fortsättningen skall kunna ske under domstolsliknande former.

¹⁹ Se kapitel 4.

²⁰ Se Wennergren 1988 s 76 f.

6.5 Uppsättning och föredragning

Att sätta upp och ge förslag till förhandsbesked samt att föredra målet inför RN tog 1982 och 1985 i genomsnitt 146 dagar eller närmare 5 månader. Idag tar det kortare tid, gissningsvis 2-3 månader. RN:s kansli anser själva att handläggningstiden ofta är för lång.²¹ Förklaringarna till den långa handläggningstiden är flera.

I början av 1980-talet var antalet handläggare ungefärligen lika många som idag på RN, dvs cirka 20 stycken. Antalet dispensärenden har dock ökat mycket kraftigt sedan dess, och för närvarande sysslar endast cirka 6,1 årsarbetskrafter med förhandsbesked angående direkt skatt.²² I Danmark och Finland är motsvarande siffror 20,5 respektive 3,5 årsarbetskrafter.²³ Tabellen i avsnitt 6.1 visar att handläggarnas effektivitet, mätt i antalet avgjorda mål per handläggare, är bättre i Sverige än i Danmark, men betydligt sämre än i Finland.

Antalet inkomna ärenden har minskat betydligt sedan 1983, och antalet avgjorda mål har minskat i något mindre omfattning.²⁴ Enligt uppgift från RN:s kansli är avvisningsmålen inte särskilt resurskrävande, och svårighetsgraden i de avgjorda målen har tilltagit med åren. Slutsatsen blir att RN arbetar effektivare i dag än i början av 1980-talet. En handläggare klarar av att föredra fler förhandsbesked. Detta skulle förmodligen kunna tolkas som så att om RN tillfördes fler kompetenta handläggare, dessa skulle kunna sätta upp ett betydande antal mål, och på så sätt bringa ned handläggnings-tiden högst betydligt.

Det finns dock uppenbarligen även andra flaskhalsar. Det förflyter idag gissningsvis i genomsnitt 2-3 månader från dess ärendet är kommunicerat fram till dess rättsnämnden sammanträtt och fattat beslut. I Danmark och Finland sker detta mycket snabbare, i medeltal ett par veckor, trots att föredragandena gör rättsutredningar som väl kan mäta sig med våra, och dessutom ligger deras förslag till förhandsbesked i allmänhet till grund för centralskattenämndens respektive ligningsrådets beslut. Detta pekar på att det inte räcker med att öka handläggarnas antal. Nämndens kapacitet måste ökas. Centralskattenämnden och ligningsrådet meddelar mer än dubbelt så många förhandsbesked per år som rättsnämnden.²⁵ Rättsnämnden samman-

²¹ Jfr även RSV Rapport 1983:5 s 25.

²² Se avsnitt 6.1.

²³ Se avsnitt 6.1.

²⁴ Se närmare i avsnitt 5.1.

²⁵ Se kapitel 3, 4 och 5.

träder cirka 25 gånger per år och beslutar i medeltal 8–10 förhandsbesked per sammanträde. Centralskattenämnden sammanträder cirka 90 gånger per år och meddelar 5–6 förhandsbesked varje gång, medan ligningsrådet sammanträder 13 gånger per år och meddelar 45–50 förhandsbesked varje gång.

Handläggningstiderna kan förmodligen inte minskas i någon mer väsentlig omfattning, om inte RN själv kan meddela fler förhandsbesked per år. Det låga antalet sammanträden, 25 st per år, beror på att endast ordföranden och kanslichefen är heltidsanställda på RSV, medan övriga ledamöter i allmänhet har andra heltidsarbeten. Ledamöterna skall dessutom vara ordentligt inlästa på målen.

För att öka rättsnämndens kapacitet är flera lösningar tänkbara. Herrlin diskuterade 1983 om det vore möjligt att ha två nämnder för direkt skatt. Han ansåg inte att detta var realistiskt med hänvisning till att varje ledamot då inte längre automatiskt skulle ha en överblick över rättsnämndens meddelade förhandsbesked. Det skulle även vara svårt att upprätthålla dagens kvalitetsnivå vid rekryteringen av nya ledamöter till nämnden.²⁶ Kvalitetsnivån kan dock säkert upprätthållas om den nuvarande nämnden delas på två nämnder med ungefärligen hälften så många ledamöter, låt säga 4–5 stycken.

Erfarenheterna från Danmark och Finland visar att det är möjligt att avverka ett stort antal ärenden även med en nämnd. Det är dock knappast realistiskt att utöka antalet sammanträden. Det är inte nödvändigt att ha fler heltidsanställda än idag, och övriga ledamöter kan knappast vara borta från sina arbeten i mycket större omfattning än idag. Ordföranden och kanslichefen har för övrigt andra viktiga arbetsuppgifter inom RN.²⁷

I Danmark och Finland har föredragandena en starkare ställning och ett större inflytande än i Sverige. Deras förslag ligger i Danmark och Finland i allmänhet till grund för förhandsbeskeden, och effektiviteten skulle antagligen bli högre om så skedde även i Sverige. Det kan inte heller främja effektiviteten att ha så många som åtta ledamöter i rättsnämnden. Nämndens handläggning skulle säkert vinna så väl snabbhet som effektivitet på att antalet ledamöter skars ned. Nämnden är för närvarande beslutsför när sex ledamöter är närvarande. Om fyra eller fem ledamöter är när-

²⁶ RSV Rapport 1983:5 s 33 f.

²⁷ Centralskattenämnden sammanträder cirka 90 gånger per år eller cirka två gånger i veckan. Sammanträdena är dock mycket korta och ledamöterna torde i allmänhet arbeta på samma ort som centralskattenämnden.

varande är nämnden beslutsför om fyra ledamöter, och däribland ordföranden, är ense om utgången i ärendet.²⁸ Den sistnämnda möjligheten har hittills inte ansetts nödvändig att utnyttja.²⁹

Rättsnämnden skall arbeta under domstolsliknande former och i domstolarna är ledamöterna färre. Troligen skulle inte heller förhandsbeskedens kvalitet förlora på detta. Förslagets konsekvenser skall diskuteras närmare i sista kapitlet.

6.6 Protokolljustering och expediering

Det tog åren 1982 och 1988 i genomsnitt 44 respektive 50 dagar att skriva och expediera ett förhandsbesked.³⁰ Även enkla okontroversiella ärenden tar lång tid att meddela. Av drygt 200 meddelade förhandsbesked vid sammanträdena under år 1988 skrevs 8 stycken på högst 10 dagar, 25 stycken på högst 20 dagar samt 48 stycken på högst 30 dagar.³¹ Ordföranden på sammanträdet, som normalt är RN:s ordförande, skriver förhandsbeskedet. Mycket stor noggrannhet läggs ned på att skriva förhandsbeskeden, vilket bl a beror på att ett överklagat beslut prövas av RR utan särskilt prövnings-tillstånd.³²

Föredraganden skriver förslag till förhandsbesked, men detta föredras inte inför nämnden, utan lämnas istället till sekreteraren som i sin tur lämnar sitt förslag till ordföranden kort efter sammanträdet. I domstolarna lämnar föredraganden i allmänhet ett förslag till dom som diskuteras av rättens ledamöter. Så sker även i ligningsrådet och centralskattenämnden, där förhandsbeskeden expedieras sammanträdesdagen respektive inom 14 dagar från sammanträdet. Den tid det tar att skriva ett förhandsbesked i Sverige är för lång och bör nedbringas. Även om man tar hänsyn till att förhandsbeskeden tjänar som prejudikat i stor utsträckning bör det kunna gå betydligt fortare. Större vikt bör läggas vid föredragandens förslag som bör delas ut till ledamöterna. Därigenom skulle en hel del enklare ärenden kunna expedieras kort efter sammanträdet. Även mer komplicerade förhandsbesked bör inte tillåtas ta upp emot två månader att skriva.

²⁸ Se 2 kap 22 § skatteförvaltningsinstruktionen.

²⁹ Se Herrlin SvSkT 1989 s 471.

³⁰ Dessa siffror bygger på RSV Rapport 1983:5 s 24 och egna beräkningar för år 1988.

³¹ Anmärkningsvärt nog tog det också lång tid att meddela avisningsbeslut, som oftast var alltför kortfattat motiverade, se därom kapitel 5.

³² Se RSV Rapport 1983:5 s 33.

6.7 Sammanfattning

Handläggningen av förhandsbeskeden är tungrodd och långsam i jämförelse med handläggningen i Danmark och Finland. Även om man i dessa länder inte följer kommunikationsprincipen, som rättsnämnden måste följa, borde man kunna nedbringa den genomsnittliga handläggningstiden i Sverige till cirka 4–5 månader genom att förenkla och effektivisera handläggningen, öka antalet handläggare och minska antalet ledamöter i rättsnämnden. Detta kan ske utan att kvaliteten på förhandsbeskeden blir lidande.

7 Förfarandet inför RR

7.1 Inledning

Rättsnämndens förhandsbesked kan överklagas till regeringsrätten inom en månad från det klaganden fick del av RN:s beslut. Sökanden och vederbörande länsskattemyndighet är parter. Vid frågor om kommunal taxering eller fastighetstaxering är även den kommun eller landstingskommun som berörs av beslutet part.¹ Det är mycket sällsynt att dessa parter utnyttjar sin besvärsmätt. Av 10 § FBL framgår att ett allmänt ombud knutet till RSV kan ta över LSKM:s befogenhet att överklaga ett förhandsbeskedsbeslut. RR prövar ärendena enligt 6 § FBL utan prövningstillstånd och med förtur.

Klagorätt har enligt 22 § FL den som utgången i beslutet har gått emot. Länsskattemyndigheten har dock möjlighet att föra talan till den skattskyldiges förmån under förutsättning att beslutet även har gått länsskattemyndigheten emot. I taxeringsprocessen kan LSKM föra talan till den skattskyldiges fördel med stöd av 106 § taxeringslagen (1956:623), även om beslutet inte gått LSKM emot. Det saknas motsvarande regler i förhandsbeskedslagen. Regeln i 22 § FL är dispositiv. RR har i plenum i RÅ 1978 1:96² uttalat, att allmänt ombud i ett förhandsbeskedsärende beträffande mervärdeskatt kunde besvara sig till sökandens fördel, trots att utgången i målet inte gått emot det allmänna ombudet och trots att sökanden inte hade besvarat sig.³ Förhållandena i ett förhandsbeskedsärende beträffande inkomstbeskattningen är likartade och det är därför tänkbart att LSKM eller allmänna ombudet skulle kunna besvara sig till sökandens fördel.⁴

RR prövar endast ärenden där förutsättningarna för ansökan i princip är klarlagda redan i ansökan.⁵ Det finns därför ett mycket begränsat utrymme

¹ 6 och 7 §§ FBL. Ungefär 25 % av alla förhandsbesked överklagas.

² Jag har haft tillgång till målet. Frågan är mycket kortfattat refererad i regeringsrättens årsbok.

³ Majoriteten (13 ledamöter) ansåg i ett särskilt yttrande att 106 § taxeringslagen var en allmän princip som gällde innan regeln tillkom och som tillämpats i praxis. Det hade inte påvisats något förhållande som borde föranleda avsteg från denna praxis. Minoriteten (9 ledamöter) menade att talan skulle avvisas.

⁴ Mot en sådan lösning skulle kunna anföras att sökanden ibland av något skäl inte vill ha sin ansökning prövad. Även om detta borde vara sällsynt, torde man naturligtvis kunna ta hänsyn till sökandens önskan, om LSKM eller allmänna ombudet för talan för hans räkning.

⁵ Se avsnitt 5.4.

för RR att göra en egen utredning i målet. Utredningsskyldigheten enligt 8 § FPL har mycket liten betydelse i ett förhandsbeskedsärende som prövas av RR.⁶ Om sökanden lämnar väsentligen nya upplysningar till RR avvisas i allmänhet ansökan.⁷ Om RR vill svara på en fråga som inte varit aktuell i RN brukar denna fråga oftast återförvisas till RN.⁸

I ansökan ställer sökanden oftast flera frågor. I princip kan varje självständig fråga utgöra ett eget ärende, och varje sådan fråga kan därför överklagas för sig. Frågan är då i vad mån RR kan pröva frågor som inte överklagats utan att ändringen kommer i strid med förbudet mot reformatio in pejus. Frågan skall diskuteras i nästa avsnitt.

7.2 Reformatio in pejus

I regel kan varje ställd fråga utgöra ett särskilt ärende, som kan överklagas för sig. Därigenom skiljer sig förhandsbeskedsprocessen från taxeringsprocessen. Denna är för närvarande en s k beloppsprocess, vilket innebär att parternas beloppsmässiga yrkanden, men inte åberopade grunder, bildar processens ram. Om den skattskyldige yrkar att hans inkomsttaxering skall sättas ned med 10 000 kronor, och länsskattemyndigheten yrkar att denna skall höjas med 5 000 kronor, har domstolen möjlighet att ändra taxeringen alltifrån en sänkning med högst 10 000 kronor till en höjning med högst 5 000 kronor.⁹ Domstolen är inte bunden av de grunder parterna har åberopat, utan kan fastställa taxeringen på andra grunder. Det är åtminstone teoretiskt möjligt att domstolen utan yrkande eller åberopande inom processramen kan utnyttja att den skattskyldige har blivit lågt taxerad i andra hänseenden. Denna möjlighet har dock under senare år utnyttjats ytterst sparsamt av domstolarna.¹⁰ Med verkan fr o m 1/1 1991 blir i princip all skatteprocess en sakprocess.¹¹

⁶ Se resningsärendet RR:s dom 26/10 1989, målnummer 1633-1989, där det faktum att RR inte utrett en fråga inte innebar att resningsskäl ansågs föreligga. Mueller var skiljaktig i fråga om motiveringen och utvecklade detta på ungefärligen det sätt som anges ovan, se närmare om dessa frågor och RR:s praxis i avsnitt 5.4.

⁷ Se t ex RR:s dom 13/6 1989, målnummer 433-1988.

⁸ Se t ex RÅ 1986 ref 47 och 165.

⁹ Se 29 § FPL. I undantagsfall kan domstolen gå utöver den skattskyldiges yrkande och med stöd av 29 § 2 st FPL sätta ned taxeringen utöver yrkat belopp, se närmare därom Bergström SN 1985 s 452 ff.

¹⁰ Se t ex Wennnergren 1977 s 252 och t ex RÅ 1950 ref 5 mål II.

¹¹ Se prop 1989/90:74 s 367 ff.

I tvistemålsprocessen innebär förbudet mot reformatio in pejus att, om endast en part överklagat, överrätten inte får döma till ett sämre resultat än parten uppnådde i underrätten.¹² Om hovrätten tillerkänt den part som klagat 10 000 kronor i skadestånd, hindrar förbudet mot reformatio in pejus HD från att döma ut ett lägre skadestånd än 10 000 kronor, även om domstolen finner att han endast är berättigad till 5 000 kronor.

En ansökan om förhandsbesked innehåller vanligen flera frågor. Varje fråga i denna ansökan kan i princip utgöra ett särskilt ärende, som exempelvis kan avvisas utan att ansökan i övrigt berörs. Problem uppkommer främst när sökanden inte överklagar alla frågorna, samtidigt som svaret på de överklagade frågorna är beroende av beslutet i en prejudiciell fråga. Frågan är då om RR måste utgå ifrån det svar RN gett på en icke överklagad fråga eller om RR oförhindrad att även svara på denna fråga.

I tvistemålsprocessen kan en prejudiciell fråga prövas genom fastställelsestalan och en lagakraftvunnen dom i denna fråga innebär att det prejudiciella rättsförhållandet blir rättskraftigt avgjort.¹³ Överfört på förhandsbeskedsprocessen skulle detta innebära att RR vid bedömning av de överklagade frågorna skulle vara tvungen att utgå ifrån att rättsförhållandet är på det sätt som RN bestämt genom de icke överklagade frågorna. Ett sådant synsätt stämmer dock inte med tankarna bakom förhandsbeskedsinstitutet, nämligen att sökanden skall få riktiga svar på de frågor han ställer och att dessa svar skall i möjligaste mån vara vägledande för de skattskyldiga och skattemyndigheterna. Om RR av processuella skäl är förhindrad att ge ett riktigt svar på sökandens frågor motverkas detta syfte. Rättssäkerhetskäl talar för att sökanden inte bör kunna råka ut för att andra frågor prövas än de som överklagats till RR och förbudet mot reformatio in pejus att resultatet inte får bli sämre för klaganden. I RÅ 1982 Aa not 72 har prövats i vad mån RR kan pröva icke överklagade frågor.

Sökanden erbjöds bl a att leasa en bil under förutsättning att hon tog ett lån motsvarande bilens inköpspris. Lånet skulle hon erbjudas av ett finansbolag som var fristående från leasegivaren. Lånesumman skulle deponeras räntefritt hos leasegivaren, men leasetagaren skulle kompenseras för detta genom lägre leasingavgifter. Sökanden frågade bl a om 1/ hon hade rätt till avdrag för räntan på lånet, 2/ i vad mån hon skulle beskattas med anledning av att leasegivaren fick disponera lånesumman räntefritt.

¹² Welamson 1978 s 61 ff

¹³ Se t ex RBkomm 13:25.

RN uttalade att hon hade rätt till avdrag för räntan (1), men att hon skulle samtidigt beskattas för den avkastning hon avstod ifrån genom att låta leasegivaren räntefritt disponera lånesumman (2).

Sökanden överklagade bara fråga 2. RR ansåg emellertid att de båda frågorna hade ett sådant inbördes samband att de fick båda anses vara föremål för RR:s prövning. RR svarade sedan att sökanden inte hade rätt till avdrag för räntan, och lämnade den andra frågan obesvarad p g a förmånens skattemässiga värde inte gick att bestämma.

RR ansåg att den överklagade svaret på frågan bara gick att besvara om domstolen även prövade det lagakraftvunna svaret på den första frågan. RR har förmodligen resonerat som så att fråga 1 och 2 egentligen kan formuleras som en fråga: Vad blir inkomstskattekONSEKVENSerna av s k *depositionsleasing* i det aktuella fallet? Svaret på frågan skulle då bli det svar som RR gav. Det ligger mycket i RR:s resonemang. Det skall inte gå att vinna något på att dela upp sin fråga i flera frågor. Om RN då gör en felbedömning i en fråga, som sökanden sedan underlåter att överklaga, skulle RR tvingas acceptera svaret på denna fråga när de sedan svarade på övriga överklagade svar. Systematiska skäl talar för att alla delfrågor, som står i ett sådant innehållsmässigt sammanhang med varandra, bör ses som *en* fråga, eller ett ärende, som i sin helhet är föremål för prövning inför RR.¹⁴

Jarnerup var dock beredd att gå ett steg vidare. Han har hävdats att RR inte kan undgå att besvara ett helt frågekomplex, även om inte alla frågorna formellt är föremål för RR:s prövning. Han utvecklar detta på följande sätt.

Emellertid förekomma fall beträffande förhandsbesked, där det torde vara omöjligt att iakttaga regeln, att *reformatio in peius* icke får äga rum. Åtskilliga besked äro mycket omfattande och behandla ett komplex av delfrågor, som hänga samman. Sålunda kan beskedet röra t ex de skatterättsliga verkningarna av en fusion mellan juridiska personer. Om sökanden begär besked härom i olika hänseenden, exempelvis beträffande värdering av tillgångar och därav följande beskattning hos de juridiska personerna, avskrivningsunderlag m m, och det av RN meddelade beskedet överklagas av sökanden, kan RegR, om ändring göres i RN:s beslut, icke undgå att lämna besked om hur hela frågekomplexet rätteligen skall bedömas, oavsett om härigenom *reformatio in peius* blir följden för klaganden. Därest denne icke nöjer sig med RegR:s utslag, finns ju den möjligheten att han underlåter att åberopa det vid sin taxering.¹⁵

Som tidigare konstaterats bör RR vara oförhindrad att pröva även inte överklagade frågor, om de har samband med varandra. Exempelvis kan sökanden dels fråga om han bedriver byggnadsrörelse, dels fråga om en

¹⁴ Se även RÅ 1983 1:77 mål I.

¹⁵ SvSkT 1959 s 268 f.

kostnad i byggnadsrörelsen är avdragsgill. Om endast den senare frågan överklagas, är det lämpligt att RR även tar ställning till den första prejudiciella frågan för att kunna besvara den senare frågan. Är frågorna mer komplicerade bör alla frågor besvaras så länge de har ett klart inbördes sammanhang. Om frågorna däremot inte är beroende av varandra bör endast de överklagade frågorna prövas. Sökanden frågar om skattekonsekvenserna av en fusion med ett dotterbolag. Han vill även veta vad som händer om dotterbolaget istället säljs. En prövning av endera frågan utan yrkande bör inte tillåtas.

Rättsäkerhetsskäl talar dock för att om endast sökanden överklagat, prövningen inte får leda till att resultatet blir sämre för sökanden än om han valt att inte överklaga. Förbudet mot reformatio in pejus bör gälla. Om inte särskilda omständigheter föreligger skall i förhandsbesked bara anges grunderna för beräkningen.¹⁶ I praktiken är det dock i regel inte svårt att räkna om svaren på frågorna i belopp. I RÅ 1982 Aa not 72 var RN:s beslut fördelaktigare för sökanden än RR:s dom. Vid denna tidpunkt var sökandens ränteavdrag (fråga 1) mer värt för henne än vad förmånsbeskattningen (fråga 2) kunde kosta henne. Avgörandet förefaller strida mot förbudet mot reformatio in pejus. Förbudet mot reformatio in pejus innebär dock bara att domstolen inte får döma utöver vad klaganden yrkat i målet.¹⁷ Frågan är då om processens ram är det helhetsresultat, som framgår av svaren på de överklagade frågorna. Det är dock svårt att rycka ut och besvara en eller flera delfrågor i ett större frågekomplex. RR har tagit ställning till denna fråga bl a i RÅ 1983 1:77.

I RÅ 1983 1:77 mål II hade sökanden, liksom i begränsad mån TI, överklagat vissa frågor i ett förhandsbesked, och yrkat att svaren skulle utformas på visst sätt.¹⁸ RR uttalade bl a:

Vid besvarande av de av O ställda frågorna har regeringsrätten ansett att ramen för dess prövning av målet inte kan begränsas av den omständigheten att O, liksom i viss del även taxeringsintendenten, i regeringsrätten ställt bestämda yrkanden om innehållet i svaren på de olika frågorna. Ramen utgörs enligt 29 § förvaltningsprocesslagen av de fem frågor som O ställt i sin framställning till riksskatteverket och beträffande vilka talan fullföljts till regeringsrätten.

¹⁶ Se 4 § 2 st FBL.

¹⁷ Jfr t ex arvsskattemålet NJA 1989 s 542, där hinder inte ansågs föreligga mot att, vid bifallande av dödsboets talan avseende ändring av en lott, också vidta konsekvensändringar beträffande andra lotter i dödsboet, som inte var föremål för talan i målet. HD uttalade dock att den totala arvsskatten för dödsboet inte fick bli högre än den blev genom det överklagade beslutet.

¹⁸ Se även det likartade RÅ 1983 1:77 mål I.

Av rättsfallet kan utläsas att processens ram utgörs av de ställda frågor som är föremål för prövning i RR. Dessa frågor kan besvaras av RR utan att domstolen behöver ta hänsyn till att sökanden yrkat att dessa skall besvaras på visst sätt, eller att resultatet blir till det sämre för sökanden i jämförelse med om denne inte hade överklagat. Utgången i målet står i överensstämmelse med Järnerups ovan redovisade uppfattning. Vidare framgår av RÅ 1983 1:77 och RÅ 1982 Aa not 72 att RR prövar även icke överklagade delar av ett frågekomplex, om detta är en nödvändig betingelse för att kunna besvara de överklagade frågorna.

De principer RR har dragit upp strider mot förbudet mot reformatio in pejus om endast sökanden överklagat, och det beloppsmässiga utfallet för sökanden i RR blir sämre än i RN. Detta kan illustreras med följande enkla exempel.

Sökanden frågar om i vad mån en kostnad är avdragsgill vid inkomsttaxeringen. RN svarar att 50 % av kostnaden är avdragsgill. Sedan endast sökanden överklagat uttalar RR att 40 % av kostnaden är avdragsgill.

I RÅ 1983 1:77 utgjordes processens ram av frågan om den aktuella kostnaden är avdragsgill. Som i det aktuella fallet kan sökanden få lägre avdrag¹⁹ om RR tillåts ge ett för sökanden sämre svar än RN gett. I tvistemålsprocessen är detta som sagt inte tänkbart, och bör betraktas på samma sätt i förhandsbeskedsprocessen. Enligt min mening borde RR i det aktuella exemplet ha kunnat uttala att endast 40 % av kostnaden var avdragsgill, men med hänsyn till förbudet mot reformatio in pejus skulle sökanden medges avdrag med 50 %.

Problemet med den föreslagna lösningen är att förhandsbeskeden i allmänhet endast skall ange grunderna för beräkningen av avdrag och inkomster. I allmänhet är det dock enkelt att räkna ut vilka beloppsmässiga avdrag eller inkomster sökanden medgetts respektive skall beskattas för. Detta talar för att förbudet mot reformatio in pejus kan tillämpas i förhandsbeskedsprocessen utan större problem. Framställningen visar att samma principer för förbudet mot reformatio in pejus som gäller i tvistemålsprocessen med fördel bör gälla även i förhandsbeskedsprocessen. RR får då inte ge sökanden ur hans synpunkt mindre fördelaktigt svar än RN gett, om endast han har överklagat. RR:s praxis att undanröja förhandsbesked när endast sökanden överklagat kan emellanåt vara ofördelaktigt för sökanden och därför strida mot förbudet mot reformatio in pejus. Även i denna situation bör förbudet mot reformatio in pejus gälla.

¹⁹ Och naturligtvis även högre inkomst.

8 Omröstning

8.1 Inledning

Framkommer en skiljaktig mening vid överläggning i ett förhandsbeskedsärende i RN eller RR skall omröstning ske med stöd av 16 kap rättegångsbalken.¹ Reglerna i 16 kap RB är till övervägande del tvingande för allmänna domstolar liksom för RN och RR. Med skiljaktig mening förstås den *slutsats* som ledamoten gör gällande, och inte skälen eller motiveringen för utgången.² Ledamoten skall dock även ange skälen för sin mening, se 16:13 st RB.³

Huvudregeln i förhandsbeskedsärenden är att endast en s k samlad omröstning vidtas, även om ledamöterna har skiljaktiga meningar.⁴ Regeln har följande undantag.

1. Finns det en skiljaktig mening skall ledamöterna alltid rösta särskilt om rättegångs- och avgiftsfrågor.⁵ I förhandsbeskedsärendet är den viktigaste rättegångsfrågan om ärendet skall avvisas eller ej. Om en ledamot anser att ett ärende eller en fråga skall avvisas, men blir överröstad, är han skyldig att delta i en senare omröstning, se 16 kap 2 § 3 st RB. Dessa frågor diskuteras närmare i avsnitt 8.2. Särskild omröstning skall ske om vilken avgift som skall utgå för sökanden. RN:s avgiftsbeslut går inte att överklaga, och kan därför aldrig bli föremål för prövning i RR.⁶

2. Särskild omröstning kan ske i materiella frågor i två fall. Föreligger det två eller flera käromål skall särskild omröstning ske vid delade meningar.⁷ Med två eller flera käromål förstås i ett förhandsbeskedsärende närmast två

¹ Se 2 kap 22 § skatteförvaltningsinstruktionen och 26 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar. För RR gäller omröstningsreglerna i hovrätt i tillämpliga delar. För RN gäller i de delar som är av intresse här 16 RB utan några särskilda inskränkningar.

² Se RBkomm 16:5 och NJA II 1943 s 200.

³ Av 16 kap 1 § RB framgår även i vilken ordning ledamöterna skall rösta. Den som har lägsta tjänsterangen skall rösta först och så vidare. Har någon berett ärendet skall han först säga sin mening.

⁴ RBkomm 16:5.

⁵ 16 kap 2 § 1 st och 2 st sista p RB.

⁶ 9 § 1 st FBL.

⁷ 16 kap 2 § 2 meningen RB reglerar även kvittningsinvändningar, men sådana förekommer inte i ett förhandsbeskedsärende.

eller flera, av varandra oberoende, frågor. Detta skall diskuteras närmare nedan i avsnitt 8.3. Särskild omröstning kan även ske om det beträffande samma käromål eller fråga finns olika meningar om två eller flera rättsfakta om sakens beskaffenhet talar för detta.⁸ Frågan behandlas i avsnitt 8.4.

Omröstningen avgörs med enkel majoritet, se 16 kap 3 § RB. Har någon mening erhållit hälften av rösterna, gäller denna om ordföranden omfattar den. Denna regel gäller både för RN och RR.⁹ Det förekommer att ordförandens utslagsröst faller avgörandet i RN, men oftast är samtliga ledamöter överens om utgången i ärendet. Om ingen mening får hälften inklusive ordförandens röst, eller mer, skall 16 kap 4 § RB tillämpas. Röstar man om pengar eller annan myckenhet, lägger man ihop den större mängden med den närmast mindre o s v till dess någon mening får majoritet enligt reglerna i 16 kap 3 § RB. Den minsta mängden gäller då.

Antag att det är fråga om ett avdrag för kostnader. Alla fem ledamöterna i RR har olika uppfattning och anser att avdrag skall medges med 10 000 kr, 20 000 kr, 30 000 kr, 40 000 kr respektive 50 000 kr. Rösten för 50 000 kr läggs samman med rösten för 40 000 kr och 30 000 kr. Först då finns en enkel majoritet för att avdrag skall medges med 30 000 kr.¹⁰

I den ordinarie taxeringsprocessen är det inte ovanligt att denna regel tillämpas, eftersom taxeringen fastställs till olika belopp. I förhandsbeskedsprocessen skall dock svaren på frågorna normalt endast ange principerna för hur beskattningen skall ske. Enligt 4 § 2 st FBL får svaret innehålla belopp endast om särskilda omständigheter föranleder detta. RN och RR ger numera endast mera undantagsvis svar som uttrycks i pengar eller annan myckenhet.¹¹ Denna omröstningsregel har därför ett begränsat praktiskt värde i ett förhandsbeskedsärende.

Gäller omröstningstemat annat än pengar eller annan myckenhet gäller den mening som samlat flest röster. Om två eller flera meningar får samma röstetal gäller den mening som omfattas av den till tjänsterangen främste

⁸ 16 kap 2 § 2 st 3 meningen RB.

⁹ Vid omröstning i plenum fungerar regeringsrättens ordförande som ordförande.

¹⁰ Men antag att en ledamot inte anser att avdragsrätt överhuvudtaget skall medges. Ekelöf menar då att dennes röst bör behandlas som en röst för avdrag med 0 kr och ingå i sammanräkningen med detta belopp, Ekelöf Rättegång III 1980 s 59, NJA 1950 s 650 och NJA 1967 s 504. I Ekelöf Rättegång III 1988 är frågan dock inte behandlad. RBkomm 16:15 påpekar helt riktigt att problemet är sällsynt, eftersom frågan om avdragsrätten kan bli föremål för särskild omröstning med stöd av 16 kap 2 § RB.

¹¹ Tidigare svarade RN undantagsvis på värderingsfrågor. RN gav förhandsbesked om till vilket värde en fastighet kunde köpas från eller överlätas till ett fåmansföretag utan att beskattning skedde med stöd av 35 § 1 a mom 3 st KL. Numera svarar inte RN på några värderingsfrågor och sådana blir då inte föremål för RR:s prövning, eftersom RN:s avisningsbeslut inte går att överklaga. Se närmare därom i kapitel 5.

ledamoten. Föreligger det olika meningar om hur omröstningen skall gå till, eller vilken mening som skall gälla, framgår det av 16 kap 5 § RB att ledamöterna skall rösta om detta.

Omröstningsreglerna har relativt begränsad praktisk betydelse i RN och i RR. RN började tillämpa reglerna i 16 kap RB först 1/1 1987. Innan dess röstade ledamöterna samlat, och vid lika röstetal hade ordföranden utslagsröst.¹² I allmänhet var och är RN helt enig, och i regel finns det en majoritet som åtminstone omfattar mer än halva antalet ledamöter. Jag har studerat samtliga mål avgjorda enligt de nya reglerna, som trädde ikraft 1/1 1987, och det är endast i ett fåtal fall som målet avgjorts med stöd av ordförandens utslagsröst. Enligt uppgift tillämpar dock inte RN idag reglerna i 16 kap RB om särskild omröstning i formella eller materiella frågor fullt ut.¹³ Detta innebär t ex att den som anser att en fråga skall avvisas inte röstar om den materiella frågan. Detta står direkt i strid med 16 kap 2 § 3 st RB. Det är naturligtvis viktigt att tvingande omröstningsregler iakttas, men om överträdelsen inte påverkar utgången i ärendet, lider inte sökanden någon rättsförlust. I annat fall kan domvilla föreligga.¹⁴ Vid en genomgång av RN:s avgöranden sen de nya reglerna trätt i kraft har inte RN:s sätt att rösta visat sig påverka utgången i något ärende. I RR har avsteg från tvingande regler lett till ett annat resultat i RÅ 1988 not 56, som behandlas närmare i avsnitt 8.2. Så länge omröstningssättet inte påverkar utgången i ärendet, har det inte någon praktisk betydelse att RB:s regler inte följs.¹⁵ Tvingande regler bör dock följas.

16 kap RB reglerar inte vilka ledamöter som skall bestämma hur förhandsbeskeden skall skrivas. Majoriten kan bestå av flera ledamöter, som är ense om utgången, men är oense om skälen för utgången. Ofta kan detta undvikas genom att man röstar särskilt om olika rättsfakta.¹⁶ Men om det ändå kvarstår olika motiveringar anser man i HD att det endast är de som

¹² 15 § förordningen (1970:752) med instruktion för riksskatteverket.

¹³ Enligt uppgift studeras dock reglerna om hur röstsammanräkningen skall gå till. I ett nyligen avgjort ärende var röstsiffrorna för olika svar på en fråga fyra. Ordföranden röstade ensam för en lösning, medan en annan ledamot hade en annan uppfattning. Huvuduppfattningarna samlade båda tre ledamöter var. Ingen uppfattning omfattade mer än hälften av rösterna, så 16 kap 3 § RB kunde inte tillämpas. Omröstningen gällde grunderna för taxeringen, och inte pengar eller andra fungibla ting, och sista meningen i 16 kap 4 § RB var tillämplig. Den uppfattning som vice ordföranden, som ansågs vara den främste bland de sex ledamöterna, företrädde vann. Detta är en korrekt tillämpning av reglerna.

¹⁴ Se närmare om konsekvenserna av detta i avsnitt 9.3.

¹⁵ HD har underlåtit särskild omröstning enligt den fakultativa regeln i 16 kap 2 § 2 st 3 meningen RB, om en sådan handläggning inte skulle påverka utgången i målet, se RBkomm 16:13 och NJA 1955 s 224 samt NJA 1955 s 272.

¹⁶ Jfr RBkomm 16:15 f.

biträder majoriteten som skall rösta om hur domen skall skrivas.¹⁷ Det förefaller vara en naturlig lösning även för RR:s del. Hur man gör i praktiken vet jag inte. I RN ansvarar ordföranden för majoritetens votum och dessa problem uppkommer därför inte.¹⁸

I fortsättningen skall jag behandla de situationer där särskild omröstning kan ske först i processuella, och sedan i materiella, frågor. De processuella frågorna behandlas i avsnitt 8.2. I avsnitt 8.3 avhandlas sedan frågan om särskild omröstning när en ansökan innehåller två eller flera frågor som sökanden vill ha svar på. I avsnitt 8.4 diskuteras när och hur särskild omröstning skall ske om det föreligger delade meningar om två eller flera rättsfakta.

8.2 Processuella frågor

I 16 kap 2 § 1 st RB regleras hur omröstning skall ske om processuella frågor. Regeln har följande lydelse.

Över fråga, som hör till rättegången, skall röstas särskilt.

I kommentaren till rättegångsbalken uttalas om vad som menas med uttrycket ”fråga, som hör till rättegången”:

Den grupp av frågor som faller under det citerade uttrycket omfattar t ex frågor om domarjäv och rättegångshinder (t ex om domstols behörighet och om res judicata) samt över huvud taget frågor om tillämpningen av bestämmelser som har processuell karaktär.¹⁹

Den juridisk-tekniska innebörden av termen processhinder är ”grund för avvisning”.²⁰ Frågan om ett överklagande skall avvisas och om förhandsbeskedet skall undanröjas är uppenbarligen processuella frågor i rättegångsbalkens mening. Omröstning skall först ske om processuella frågor.²¹

I RÅ 1988 not 56 behandlas frågan om hur RR skall rösta i ett förhandsbeskedsärende, när några av ledamöterna vill avvisa ansökningen. Två ledamöter ville upphäva RN:s förhandsbesked och *avvisa ansökningen* (A). Två ledamöter ville *fastställa RN:s förhandsbesked* (B). En ledamot ville *ändra RN:s förhandsbesked* (C). RR avvisade ansökningen och undanröjde RN:s förhandsbesked i enlighet med de båda förstnämnda ledamöternas votum.

¹⁷ Se RBkomm 16:16.

¹⁸ Ordförandens skrivningar diskuteras ofta i RN i viktiga ärenden.

¹⁹ RBkomm 16:6 f.

²⁰ Eklöf Rättegång II 1985 s 11 f.

²¹ Se RBkomm 16:7.

Klart är att RR inte röstat särskilt om den processuella frågan om överklagandet skulle avvisas.²² I sådant fall hade uppenbarligen tre ledamöter röstat för och två emot en prövning i sak. Istället har RR röstat samlat om alternativen A–C. Om det yppas fler än två meningar, och det inte handlar om frågor som går att mäta i pengar eller annan myckenhet, skall enligt 16 kap 4 § RB vid lika röstetal den mening gälla som omfattas av den i tjänsten främste. RR synes ha tillämpat den regeln och eftersom ordföranden röstade för alternativ A, så blev detta RR:s mening.²³

RR:s sätt att rösta samlat om processuella och materiella frågor står i strid med rättegångsbalkens tvingande regler i 16 kap 2 § RB. Reglerna i RB gäller dock i tillämpliga delar. Frågan är om det finns skäl att i strid med RB:s systematik samtidigt rösta om processuella och materiella frågor på det sätt RR gjort. En jämförelse kan göras med en fastställsetalan vid allmän domstol. Antag att det råder ovisshet om rättsförhållandet vid en prövning med stöd av 13 kap 2 § RB. Allmän domstol skulle först rösta om denna formella fråga, och sedan om hur målet skulle bedömas i sak. Även om förhandsbeskedsprocessen är en speciell typ av skatteförfarande, saknas det enligt min mening några bärande skäl för att rösta i strid med rättegångsbalkens tvingande regler. Det sprider osäkerhet om RR utbildar en egen praxis i strid med lagstiftningen. Detta bör undvikas.

8.3 Flera tvistiga frågor

Om det är fråga om flera käromål i en rättegång och det finns minst en skiljaktig mening skall omröstning enligt 16 kap 2 § 2 st 1 p RB ske för varje käromål. Som exempel på att det samtidigt föreligger flera käromål i en rättegång kan nämnas att såväl ränta som kapitalbelopp krävs på en fordran, eller att skadestånd yrkas för flera vid samma tillfälle orsakade skador.²⁴

Ställer sökanden flera frågor i en ansökan om förhandsbesked kan det vara fråga om flera ”käromål”. Särskild omröstning skall då ske om varje käromål för sig. I HD röstas det rent praktiskt numera sällan särskilt om varje käromål, utan vanligen brukar varje ledamot yttra sig över alla käro-

²² En förklaring kan vara att den ledamot som röstat för avvisning inte vill rösta om frågan i sak p g a att det är fråga t ex om oklara förutsättningar eller skatteflykt, och att detta accepteras av RR.

²³ Lagtextens uttryck i 16 kap 4 § RB ”den främste” skall uppfattas som den till tjänsterangen främste ledamoten. Detta är avdelningens ordförande om han är närvarande.

²⁴ Se RBkomm 16:8.

målen, varefter en avslutande röstsammanräkning sker för vart och ett.²⁵ RN, och förmodligen även RR, gör på detta sätt.

Om sökanden ställer alternativa frågor bör omröstning med stöd av denna regel ske särskilt för varje alternativ.²⁶ Kombinationerna kan vara många. Sökanden kan fråga om t ex hans värdepappersförsäljningar följer rörelse- eller reavinstreglerna.²⁷ Han frågar sedan beträffande det alternativ som RN stannar för, om han får avdrag för vissa kostnader. Det är naturligt att särskild omröstning här sker för varje fråga för sig, om det finns olika meningar. Minoriteten måste då enligt 16 kap 2 § 3 st RB lägga majoritetens uppfattning till grund vid den senare omröstningen om avdragsposterna. I praxis har denna omröstningsregel såvitt jag kan bedöma inte ställts på sin spets.

Sammanfattningsvis kan konstateras att RN och RR skall rösta särskilt om sökanden ställer flera frågor eller alternativa frågor. Hur RN och RR gör är oklart. Rent praktiskt är det möjligt att varje ledamot avger sitt votum samlat beträffande samtliga frågor. Först om det finns delade meningar, och detta kan påverka utgången, måste särskild omröstning ske. Vid senare omröstning skall de överröstade delta. Frågan ställs dock sällan på sin spets i praktiken.

8.4 Flera tvistiga rättsfakta

Omröstningsreglerna om det finns flera tvistiga rättsfakta i ett och samma mål återfinns i 16 kap 2 § 2 st 3 p RB som lyder:

Är beträffande samma käromål fråga om flera omständigheter, som var för sig äro av omedelbar betydelse för utgången, skola de, såvitt sakens beskaffenhet påkallar det, uppställas till särskild omröstning.

Särskild omröstning skall alltså ske om två eller flera rättsfakta är tvistiga, om sakens beskaffenhet kräver detta.²⁸

²⁵ Se RBkomm 16:8.

²⁶ RBkomm 16:8 och Ekelöf Rättegång III 1988 s 73.

²⁷ Jfr t ex RÅ 1988 ref 45.

²⁸ En omständighet som är av omedelbar betydelse för utgången, brukar kallas för rättsfaktum, se t ex NJA II 1943 s 195, Ekelöf Rättegång III 1988 s 73 och RBkomm 16:8. En omständighet som är av indirekt eller medelbar betydelse för utgången i målet brukar kallas för bevisfaktum. Det saknas regler i rättegångsbalken om omröstning om bevisfakta, eftersom RB i princip bygger på att det endast är rättsfakta som kan bli föremål för omröstning. Domarna måste samtidigt ta ställning till om ett rättsfaktum är bevisat och dess rättsliga betydelse, om det är bevisat, se Ekelöf Rättegång III 1988 s 74 och RBkomm 16:7 ff.

Möjligheten att rösta särskilt om tvistiga rättsfakta infördes genom nuvarande RB. Tidigare avgav varje ledamot ett fullständigt votum. Utgången bestämdes sedan genom att de olika rösterna beträffande slutet räknades samman, utan att hänsyn togs till på vilka grunder ledamöterna stödde sig. Detta kunde enligt processlagberedningen ofta medföra att inte samtliga ledamöter fick möjlighet att yttra sig i alla frågor som hade betydelse för utgången i målet. Beredningen ansåg att en riktig dom fordrade att en majoritet av ledamöterna var ense om grunderna för domslutet. Det vore därför felaktigt att tillmäta grunderna mindre vikt än slutet när utgången i målet bestämdes. Omröstningen måste därför ordnas på ett sådant sätt att utgången i målet i första hand bestämdes efter grunderna för slutet, och inte efter slutet oberoende av grunderna. Detta uppnåddes bäst genom att alla ledamöter fick möjlighet att yttra sig över samtliga grunder i målet.²⁹

Den beskrivna regeln tillkom för att möjliggöra särskild omröstning om rättsfakta. Regeln är fakultativ. Särskild omröstning skall bara ske om sakens beskaffenhet påkallar det, men syftet med begränsningen var inte att ge domstolen en möjlighet att skönsmässigt avgöra när särskild omröstning kunde underlåtas. Regeln skall förmodligen istället uppfattas som så, att särskild omröstning främst bör ske när detta är av betydelse för utgången i målet.³⁰ Av praxis framgår följande.

I RÅ 1977 Aa not 20 innehade sökandebolaget aktier i E AB. P g a olika avtal lovade den tidigare aktieägaren betala ersättning till sökanden, dels med 6 kronor för utebliven utdelning, dels med 18 kronor för utebliven nyemission. Sökanden frågade hur ifrågavarande ersättningsbelopp skulle behandlas vid taxeringen. RN ansåg att det förstnämnda beloppet, 6 kronor, utgjorde skattepliktig intäkt av kapital och det sistnämnda beloppet, 18 kronor, skattepliktig intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 mom 1 st KL. I RR fanns det olika meningar. Två ledamöter ansåg att hela beloppet, 24 kronor, var intäkt av kapital. Lika många ledamöter menade att hela beloppet var intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 mom 1 st KL. En ledamot ville inte göra ändring i RN:s förhandsbesked. RR:s

²⁹ Se NJA II 1943 s 193 f.

³⁰ Det är dock svårt att i detalj klargöra när särskild omröstning kan underlåtas. Gärde 1949 s 109 uttalar att särskild omröstning inte behöver ske beträffande ett i målet oväsentligt rättsfaktum, eller i de fall det är svårt att avskilja vad som kan anses vara ett särskilt rättsfaktum. Annars anser man i litteraturen att särskild omröstning alltid skall ske när saken påkallar det, se RBkomm 16:12 f. Där påpekas även att det i HD:s praxis finns exempel på att särskild omröstning har underlåtits när en sådan inte skulle kunna påverka slutresultatet i målet.

förhandsbesked utformades i enlighet med de båda förstnämnda ledamöternas votum.

Av referatet framgår inte hur RR röstade.³¹ Samtliga ledamöter ansåg att hela ersättningen skulle beskattas, men hade samtidigt olika uppfattningar om *hur* beloppet skulle beskattas. De hade olika uppfattningar om rättsfakta eller m a o grunderna för beskattningen. Två ledamöter ville beskatta hela beloppet som intäkt av kapital, medan två ledamöter ville beskatta intäkten som tillfällig förvärvsverksamhet med stöd av 35 § 1 mom 1 st KL. En ledamot ansåg att beloppet skulle beskattas som skattepliktig intäkt dels av kapital dels av tillfällig förvärvsverksamhet (enligt 35 § 1 mom 1 st KL).

Antag att de först röstade om huruvida beskattning skulle ske både enligt reglerna om inkomst av kapital och om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Fyra ledamöter hade då svarat nej och en ja. Sedan röstade man om huruvida beskattning skulle ske antingen enligt reglerna om inkomst av kapital eller om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Hur denna omröstning skulle utfalla är det bara möjligt att spekulera över. Avgörande var hur den överröstade ledamoten skulle röstat, och det vet vi ingenting om. Den mening han hade anslutit sig till hade vunnit.

Man kan också tänka sig att ledamöterna röstade samlat om grunden för beskattningen. Rösterna blev då två, två respektive en för de tre olika uppfattningarna. Den av de båda meningar som samlade två röster segrade om den omfattades av avdelningens ordförande eller, om han inte var med bland dessa ledamöter, den i tjänsterangen främste.³² Syftet med särskild omröstning är att alla ledamöter i möjligaste mån skall rösta om domslutet i målet för att utnyttja samtliga ledamöters sakkunskap. En samlad omröstning tillvaratar inte den femte ledamotens sakkunskap i det aktuella fallet. Han bör vara med och rösta om de båda domförslagen. Särskild omröstning borde ha skett. Vi vet dock inte hur ledamöterna röstade. Röstade de samlat vet vi inte heller på vilka förslag den femte ledamoten skulle ha röstat vid en eventuell särskild omröstning. Vi vet därför inte om RR röstat rätt eller fel i det aktuella målet.

Problemen med särskild omröstning om rättsfakta kan illustreras med förhandsbeskedsmålet RÅ 1986 ref 52.³³

³¹ Omröstningsprotokollen refereras i regel inte och jag har inte funnit något sådant protokoll som skulle kunna sprida ljus över hur RR röstat i detta eller i andra mål.

³² Eftersom omröstningen inte gällde myckenheter utan principerna för beskattningen, skall enligt 16 kap 4 § RB vid lika röstetal den mening vinna som omfattas av den främste i tjänsten, vilket är ordföranden på avdelningen om han röstar för någon av dessa båda ståndpunkter.

³³ Omröstningen i målet är utförligt behandlad av Edvardsson i SN 1989 s 137 ff.

Ett rörelsedrivande moderaktiebolag A avsåg att sälja sina aktier i ett dotterbolag. Vid försäljningen beräknades en förlust uppkomma, som berodde på värdeöverföringar från dotterbolaget till moderbolaget i form av koncernbidrag och skattefri utdelning. A frågade om förlusten var en avdragsgill kostnad enligt reglerna för a/ rörelse eller b/ tillfällig förvärvsverksamhet.

RN förklarade att A hade rätt att välja mellan att göra avdrag för förlusten enligt reglerna för rörelse eller tillfällig förvärvsverksamhet. Förlusten ansågs bara vara avdragsgill enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet.³⁴

RR:s majoritet, två ledamöter, ändrade inte RN:s förhandsbesked. En ledamot ansåg att det fanns en valrätt mellan reglerna för rörelse respektive tillfällig förvärvsverksamhet. Han menade dock att i det aktuella fallet förelåg inte avdragsrätt enligt någondera av dessa regler. Två ledamöter uttalade att avdrag för förlusten endast kunde ske enligt rörelsereglerna och att avdragsrätt inte förelåg i det aktuella fallet, eftersom det inte var fråga om en verklig förlust.

Vid en ytlig betraktelse förefaller omröstningsresultatet vara märkligt. Tre ledamöter ville inte medge avdrag överhuvudtaget för förlusten, medan två ledamöter ville medge avdrag enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet. Förklaringen till utgången i målet kan dock vara att ledamöterna röstat särskilt om rättsfakta i ärendet. Av referatet framgår dock inte att RR röstat särskilt eller hur omröstningarna gått till. Referatet ger närmast intryck av att ledamöterna röstat samlat. Vid en samlad röstning hade avdrag vägrats med röstsiffrorna 3:2. Tre ledamöter ansåg att avdrag inte skulle medges, medan två ville medge avdrag enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet. Ledamöterna har därför sannolikt röstat särskilt.

Klaganden har skenbart ställt två alternativa frågor a/ och b/. I själva verket hade denne yrkat att svaret skall begränsas till att omfatta avdragsrätten enligt a/ reglerna för rörelse och b/ reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet. Som tidigare visats är varken RN eller RR bunden av sådana inskränkningar. RN och RR skall istället ta ställning till om huruvida förlusten är avdragsgill eller ej.³⁵ Ansökan innehåller därför i själva verket

³⁴ Enligt rörelsereglerna ansågs förlusten vara en bokföringsmässig icke verklig förlust. Förlusten motsvarades av en lika stor värdeöverföring till A, och var därför inte någon reell förlust som gav avdragsrätt. Vid reavinstbeskattningen ansågs dock även en sådan bokföringsmässig förlust ge rätt till avdrag. Den materiella utgången i målet har kritiserats av Melz SN 1988 s 288, jfr även von Bahr SN 1988 s 579.

³⁵ Se kapitel 7.

endast en fråga eller ett käromål, och omröstning måste därför ha skett beträffande flera rättsfakta.

Frågan är då vilka omröstningstematan som varit föremål för omröstning i målet. Det är bara möjligt att rösta särskilt om minst två rättsfakta är tvistiga. Reglerna ger inte möjlighet att rösta särskilt om rena bevisfrågor, t ex om sökanden lyckats visa att en förlust verkligen föreligger. Röstningen sker sammantaget om rättsfaktums existens, där bevisfrågorna kommer in, och om rättsföljden. Det är inte heller möjligt att rösta i rena rättsfrågor. Det går inte att rösta om rörelseidkare i allmänhet har rätt att dra av en förlust på dotterbolagsaktier i förvärvskällan rörelse eller tillfällig förvärvsverksamhet. Det saknas här en rättsföljd. Däremot är det möjligt att rösta särskilt om sökandens förlust skall behandlas enligt reglerna för rörelse eller tillfällig förvärvsverksamhet, eller om sökanden har valrätt mellan reglerna.³⁶

Rättegångsbalken innehåller inte några regler i vilken ordning man skall rösta om olika rättsfakta. Är ledamöterna oense om hur förfarandet skall gå till skall de rösta om det, se 16 kap 5 § RB. I det aktuella fallet var det naturligt att först rösta om förlusten följer reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet, och om den skattskyldige får utnyttja dessa regler, för att sedan rösta om själva avdragsrätten.³⁷

Vid den första omröstningen vinner uppfattningen med 3:2 att reglerna för rörelse eller tillfällig förvärvsverksamhet är tillämpliga efter sökandens eget val. Hur den senare omröstningen om i vad mån avdrag skall medges enligt rörelsereglerna gått till vet vi inte. Hade rättegångsbalkens regler tillämpats, hade minst tre ledamöter inte ansett att avdragsrätt förelåg, varav minst en av dem som ansåg att reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet överhuvudtaget inte var tillämpliga.³⁸ Ingenting i referatet tyder dock på att två av de skiljaktiga har röstat om huruvida avdragsrätt förelåg.³⁹ Det hade varit önskvärt att referatet i regeringsrättens årsbok klart visat hur ledamöterna röstat. Då behöver läsaren inte vara i tvivelsmål om hur RR

³⁶ Jfr RBkomm 16:11. Ekelöf menar att det skulle kunna vara tänkbart att pröva en ren rättsfråga i plenum, se Ekelöf Rättegång III 1988 s 75. Det är inte möjligt att rösta särskilt om de olika momenten i rättsfaktum, se RBkomm 16:10 med vidarehänvisningar. Om en regel innehåller rekvisiten a/ , b/ och c/ kan man inte rösta om vart och ett av dessa moment utan omröstningen måste omfatta alla dessa moment.

³⁷ RN uttalade i målet att nämnden gjorde så: "Nämnden har i första hand att ta ställning till om avdragsrätten för förlust vid avyttringen skall bedömas enligt beskattningsreglerna för rörelse eller enligt bestämmelserna för tillfällig förvärvsverksamhet."

³⁸ Se även Edvardsson SN 1989 s 142 f.

³⁹ Se även Edvardsson SN 1989 s 142 f.

tillämpar omröstningsreglerna i 16 kap RB. HD brukar i sina referat redovisa hur omröstningen gått till.⁴⁰

Genomgången visar att reglerna om omröstning, när det finns minst två tvistiga rättsfakta, är relativt snåriga. Det är anmärkningsvärt att RR i regel inte anger hur de har röstat vilket HD däremot brukar göra. Det är svårt att utläsa ur domarna vilken uppfattning minoriteten hade i olika frågor, när deras votum i en senare omröstning inte fanns redovisad. Tanken bakom omröstningsreglerna är att alla ledamöter skall yttra sig om grunderna för domslutet. RN tillämpar enligt uppgift inte särskild omröstning, vilket här möjligen kan vara försvarbart i de fall förhandsbeskedet inte förändras om man väljer samlad istället för särskild omröstning. I praktiken spelar valet av omröstningsmetod en mer begränsad praktisk roll för utgången i målet.⁴¹ RÅ 1977 Aa not 20 och RÅ 1986 ref 52 är de enda mål som jag kunnat hitta där detta direkt haft betydelse. Så länge nuvarande omröstningsregler gäller bör dock både RN och RR rösta särskilt där så skall ske enligt RB:s regler, och i referaten redovisa hur de röstat.

8.5 Sammanfattning

Omröstningsreglerna i 16 kap RB är tillämpliga om det yppas skiljaktiga meningar i RN och RR. Enligt uppgift följer RN inte dessa regler fullt ut trots att de är tvingande. Detta motiveras enligt uppgift med att reglerna är krångliga och illa avpassade för RN:s verksamhet. Reglerna trädde för RN:s del i kraft 1/1 1987. RN följer enligt uppgift från Herrlin RR:s omröstningspraxis. Jag har inte funnit något mål där RN:s sätt att rösta skulle ha lett till ett annat resultatet om RB:s regler hade följts. I annat fall bör en lagändring ske.

Framställningen visar även att inte heller RR alltid följer tvingande omröstningsregler. I RÅ 1988 not 56 har dock RR i strid med rättegångsbalkens klara och tvingande regler röstat om avvisningsfrågan och mate-

⁴⁰ Se t ex gåvoskattemålet NJA 1965 s 238.

⁴¹ Edvardsson anser att utgången i RÅ 1986 ref 52 hade blivit en annan om det hade varit fråga om ett taxeringsmål: "Med hänsyn till att taxeringsprocessen är en beloppsprocess borde samtliga ledamöter först ha röstat i frågan om avdrag för förlusten på aktierna kan medges eller ej." Därefter skulle ledamöterna ha röstat om det förelåg valfrihet mellan reglerna om rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet, se SN 1989 s 143 f. I beloppsprocessen utgörs processens ram visserligen av parternas yrkanden, men avdraget för förlusten måste stödja sig på en regel såsom att förlusten är avdragsgill enligt reavinstreglerna. Råder det delade meningar i sådana frågor bör normalt särskild omröstning ske i denna fråga på samma sätt som i ett förhandsbeskedsärende. Detta talar för att omröstningen hade gett samma resultat oberoende av om det var fråga om förhandsbeskeds- eller taxeringsprocess.

riella frågor i samma omröstning.⁴² Detta ledde till att RN:s förhandsbesked felaktigt undanröjdes, trots att tre ledamöter ville meddela förhandsbesked. Det är klart att RR först bör rösta om processuella frågor och sedan om materiella frågor. En annan lösning skapar oklarhet, åtminstone för den som är bevandrad i rättegångsbalkens omröstningsregler.

I övrigt kan konstateras att rättegångsbalkens omröstningsregler är snåriga, men det är svårt att finna några andra bättre alternativ. Problemen med rättegångsbalkens omröstningsregler är i stort sett desamma i ett förhandsbeskedsärende som i en tvistemålsprocess. Omröstningsreglerna i 16 kap rättegångsbalken är ändamålsenliga för RN:s eller RR:s omröstning i ett förhandsbeskedsärende. Det saknas därför skäl för att RN och RR skulle tillåtas använda andra omröstningsregler i förhandsbeskedsärenden än i taxeringsprocessen, eller än de som HD använder i tvistemålsprocessen.

⁴² Avvisningsgrunderna är speciella för förhandsbeskedsinstitutet och förekommer inte i den ordinarie processen. Enligt min mening saknas det dock bärande skäl för att i strid med 16 kap 2 § 1 st RB inte rösta särskilt om processuella frågor.

9 Omprövning av förhandsbesked

9.1 Inledning

I tvistemåls- och brottmålsprocessen kan inte samma fråga prövas två gånger. Den första domen har sedan den vunnit laga kraft rättskraft och en senare talan beträffande samma fråga skall avvisas p g a res judicata. I taxeringsprocessen kan den skattskyldige i princip inte få samma fråga prövad mer än en gång vid varje års taxering. Rättskraften omfattar dock endast varje års taxering. Om den skattskyldige påstår att han inte är skattskyldig för en fastighets avkastning p g a att han inte är ägare till fastigheten, kan han få denna fråga prövad vid varje års taxering, och detta oberoende av att RR fastslagit att han är ägare till fastigheten i skattehänseende och inga nya omständigheter tillkommit.

Ett lagakraftvunnet förhandsbesked är i princip bindande, om det åberopas av sökanden vid någon av de taxeringar, som detta gäller vid. Ett förhandsbesked gäller idag beroende på ärendets art i allmänhet vid från en till tre på varandra följande taxeringar, vilket numera alltid anges i beslutet.¹ I detta kapitel skall diskuteras vad som händer om sökanden begär omprövning av ett fattat beslut, eller kommer in med en ny ansökan om förhandsbesked i samma fråga.

26 och 27 §§ FL samt 32 § FPL reglerar omprövning av fattade beslut som är felaktiga, och dessa regler behandlas i nästa avsnitt. Därefter avhandlas möjligheterna att få resning. Sedan skall diskuteras i vad mån principen om förbudet mot res judicata i övrigt lägger hinder i vägen för att få samma fråga ånyo prövad i ett förhandsbeskedsärende. Kapitlet avslutas med en sammanfattande utvärdering.

¹ Tidigare gavs även förhandsbesked där beslutets giltighetstid inte angavs. Sådana förhandsbesked ansågs i princip inte kunna prövas på nytt, se Jarnerup SvSkT 1959 s 256.

9.2 Omprövning av förhandsbeskedsbeslut

Enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer äger myndighet rätt att ompröva beslut även om det är materiellt felaktigt.² Dessa omprövningsgrunder är delvis reglerade i 26 och 27 §§ FL. För domstol gäller dock endast reglerna i 32 § FPL. RN arbetar visserligen under domstolsliknande förhållanden, men förfarandet är inte reglerat i FPL utan i FL och FBL. Enligt uppgift från RN:s tidigare ordförande Herrlin sker omprövning hos RN av fattade beslut endast med stöd av förvaltningslagens regler.

Reglerna i 26 och 27 §§ FL om självrättelse och omprövning gäller beträffande RN:s förhandsbeskedsärenden. Är ett beslut uppenbart oriktigt p g a skrivfel, räknefel eller annat liknande förbiseende, får RN rätta beslutet med stöd av 26 § FL, även sedan beslutet vunnit laga kraft.³ För RR gäller samma regler enligt 32 § FPL. Det är dock sannolikt mycket ovanligt att förhandsbesked behöver rättas, eftersom de är noggrant skrivna, övertänkta och kontrollerade.

RN har även möjlighet att ompröva meddelade förhandsbesked, om beslutet är uppenbart materiellt oriktigt p g a nya omständigheter eller av någon annan anledning. Omprövning skall ske även om beslutet vunnit laga kraft.⁴ Av 27 § FL framgår att RN är skyldig att ompröva beslut om bl a följande krav är uppfyllda.

1. Beslutet är uppenbart oriktigt.
2. Ändringen kan ske snabbt och enkelt.
3. Ändringen får inte bli till nackdel för sökanden.

Beslutet skall omprövas även om det överklagats till RR. Omprövningskyldigheten gäller dock inte om handlingarna i ärendet överlämnats till RR, eller om särskilda skäl talar emot att ändra beslutet.

Av förarbetena framgår att RN inte är skyldig att göra någon mer ingående granskning av ärendet. Det räcker med en genomläsning. Endast om denna visar att utgången sannolikt är uppenbart oriktig behöver i allmänhet RN granska ärendet noggrannare. Det är inte heller tänkt att RN skall göra ytterligare utredning i ärendet.⁵ Av förarbetena framgår även att det torde vara sällsynt att det föreligger särskilda skäl för att inte ompröva ett förhandsbeskedsbeslut som är uppenbart oriktigt. Det kan främst vara fråga

² Se t ex Strömberg 1989 a s 170.

³ Se närmare därom Hellners 1989 s 323 ff.

⁴ Denna omprövningsmöjlighet gäller enligt lagtexten endast i första instans, och kan därför inte ske i RR.

⁵ Prop 1985/86:80 s 78.

om betydelselösa delfrågor i ett ärende som är oriktiga, och hela ärendet behöver då inte omprövas.⁶

RN granskar rutinmässigt alla överklagade ärenden, och sådana ärenden där sökanden på annat sätt vill ha ärendet omprövat, för att se om ärendet skall omprövas. I praktiken har det dock inte förekommit att något ärende har blivit omprövat av RN sedan 27 § FL började gälla 1/1 1987.

Omprövning skall dock enligt lagtexten framförallt ske när beslutet blivit uppenbart oriktigt på grund av omständigheter som inte ingick i RN:s beslutsunderlag. Sökanden kan exempelvis ha inkommit med nytt material, som påverkar förhandsbeskedet, eller så kan *senare* inträffade omständigheter ha medfört att förhandsbeskedet blivit uppenbart oriktigt. Av lagtexten framgår dock att omprövning endast skall ske om det kan ske snabbt och enkelt.

Om RN omprövar beslutet innebär detta att RN ändrar sitt tidigare beslut. Om ändringen innebär att sökandens talan bifalls förfaller naturligen hans överklagande, men om sökanden endast delvis får bifall till sin talan står överklagandet fast, se 28 § FL.

Hittills har möjligheten till rättelse och omprövning enligt 26 och 27 §§ FL haft en begränsad praktisk betydelse.

9.3 Resning

Frågan är om RR kan bevilja resning i ett förhandsbeskedsärende. Enligt 11:11 RF kan RR i princip bevilja resning i ett förhandsbeskedsärende, som är avgjort av RN och RR. I rättegångsbalken finns regler om resning och domvilla i kapitel 58 och 59. Motsvarande bestämmelser saknas inom förvaltningsrätten.

Det har förekommit ytterst få resningsansökningar hos RR.⁷ I inget fall har resning hittills beviljats. En komplikation är att ett förhandsbesked för att bli bindande måste återopas av sökanden vid dennes taxering. Har den taxering, som förhandsbeskedet skall återopas vid, vunnit laga kraft kan sökanden inte utnyttja ett resningsbeslut. Man kan då tänka sig två fall. Transaktionen är i det första fallet *genomförd*. RR skulle då även kunna förklara att sökanden får återopa det resta beslutet vid den taxeringen, då transaktionen skall bli föremål för prövning. I vad mån detta är möjligt har

⁶ Prop 1985/86:80 s 79.

⁷ Jag har bara funnit tre fall under 1980-talet fram till dags dato (mars 1990), nämligen RÅ 1983 Aa not 111, RR:s beslut 9/6 1989, målnummer 996-1988 och RR:s beslut 26/10 1989, målnummer 1633-1989.

vad jag vet inte diskuterats. Teoretiskt borde det inte finnas några hinder mot en sådan lösning. I det andra fallet är transaktionen ännu *inte genomförd*. För att resningsbeslutet skall ha någon betydelse måste beslutet kunna åberopas vid en ännu inte lagakraftvunnen taxering. Om så inte skett måste giltighetstiden för förhandsbeskedet utvidgas. Enligt uppgift är RR oenågen att utvidga den giltighetstid som RN satt upp i vanliga förhandsbeskedsärenden. Detta utesluter dock inte att så skulle kunna ske i ett resningsärende. Det kan konstateras att RR hittills, såvitt jag vet, inte beviljat resning i något förhandsbeskedsärende. Frågan har inte ställts på sin spets i praxis. Men det förhållandet att RR prövat tre resningsärenden i sak visar att det är möjligt att få en resningsansökan beviljad.

Nästa fråga är då i vilka situationer resning kan komma ifråga. Även här är materialet tunt. Det saknas regler som anger förutsättningarna för att få ett beslut upphävt eller ändrat p g a resning eller domvilla. Förmodligen används rättegångsbalkens regler som förebilder, även om dessa inte följs i detalj i skatterätten.⁸ Troligen är det så att resning skulle kunna komma i fråga både när RN eller RR gjort ett grovt materiellt fel, t ex fattat beslut i strid med klar lagtext, eller när det föreligger ett grovt rättegångsfel.⁹

Det torde vara ytterst sällsynt att RN eller RR dömer materiellt fel på ett sådant sätt att resning skulle kunna bli aktuell. I fortsättningen skall diskuteras något om i vad mån grova rättegångsfel eller domvilla skulle kunna vara resningsgrunder.¹⁰ Frågan har, såvitt jag har kunnat utröna, prövats i tre fall.

I RÅ 1983 Aa not 111 hemställde sökandena bl a om resning hos RR och begärde att RN skulle pröva de delar av ansökningsenheten i sak som nämnden hade avvisat. De ansåg att grunden för avvisningsbeslutet var uppenbart stridande mot lag. RR lämnade ansökningsenheten om resning utan bifall.

I RR:s beslut 9/6 1989, målnummer 996-1988 yrkade sökanden i RÅ 1987 ref 145 resning i detta ärende. Till stöd för sin talan anförde sökanden att utgången i målet uppenbart stred mot den lagtolkning som kommit till uttryck i RÅ 1985 Aa not 144 och RR:s ställningstagande att inte hänskjuta

⁸ Se t ex Ragnemalm 1973 och jfr Bergström SvSkT 1985 s 742 ff, Melz 1986 s 279 ff och Möller SN 1989 s 147 ff samt 542 ff.

⁹ Att ett grovt rättegångsfel skulle kunna vara resningsgrund framgår så att säga mellan raderna i det nedan behandlade målet RR:s beslut 9/6 1989, målnummer 996-1988, jfr även RR:s beslut 26/10 1989, målnummer 1633-1989.

¹⁰ Ragnemalm anser att domvilla kan vara en resningsgrund i förvaltningsprocessen, se Ragnemalm 1973 s 189 ff och s 240 f.

målet till plenum stred därför mot 5 § 1 st lagen om allmänna förvaltningsdomstolar. RR uttalade bl a:

Av regeringsrättens avgörande i rättsfallet RÅ 1985 Aa 144 framgår, såvitt nu är ifråga, att det föreligger en avdragsrätt för ränta på ett villkorligt aktieägartillskott "endast i den mån ovillkorlig skyldighet att betala sådan ränta har uppkommit". Där emot arges ej uttryckligen vad som krävs för att sådan skyldighet skall anses ha uppkommit. Ej heller anges klart huruvida avdragsrätten i något fall kan avse ränta som belöper på tiden innan den ovillkorliga skyldigheten uppkommit.

I domen den 27 november 1987 anger regeringsrätten vad som krävs för att en ovillkorlig skyldighet att återbetala aktieägartillskott skall uppkomma och vad som gäller i fråga om avdragsrätt för ränta belöpande på tiden innan den ovillkorliga betalningsskyldigheten inträtt.

Vid dessa förhållanden kan regeringsrättens dom den 27 november 1987 i angivna hänseenden inte anses avvika från en av regeringsrätten i rättsfallet RÅ 1985 Aa 144 antagen lagtolkning

Det kan anmärkas att föreskrifterna i 5 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar inte ålägger regeringsrätten att i där angivna fall avgöra en viss rättsfråga i plenum. Underlåtenhet att hänskjuta ett mål till plenum bör alltså inte ensam föranleda resning i ett mål.

Vid angivna förhållanden finner regeringsrätten att vad som anförts i resningsansökningen inte utgör skäl för resning.¹¹

Det framgår av lagtexten i 5 § lagen om allmänna förvaltningsdomstolar att RR *får* hänskjuta där angivna frågor till plenum. Det är inte obligatoriskt att hänvisa ett mål, där utgången står i strid med RR:s praxis, till plenum. En sådan underlåtenhet kan därför inte vara ett rättegångsfel. Frågan ställdes dock inte på sin spets i ärendet i och med att RR fann att det inte förelåg någon avvikelse mellan utgången i de båda målen. Troligen skall RR:s domskäl uppfattas på det sättet att en underlåten plenumbehandling, när så kan ske, skulle tillsammans med andra skäl kunna utgöra resningsgrund.¹²

I RR:s beslut 26/10 1989, målnummer 1633-1989, ansökte sökanden i RÅ 1988 not 800 om resning och åberopade bl a som grund att domvilla förelåg. Domslutet i förhandsbeskedet vilade på den förutsättningen att lagret skulle ha minskat mellan vissa tidpunkter.¹³ Sökanden åberopade till stöd för resningsansökningen ett tidigare inte känt bokslut som låg till grund för den faktiska överlåtelsen och visade att lagrets värde istället hade ökat mellan samma tidpunkter. Enligt sökanden skulle detta bevis sannolikt ha lett till

¹¹ Två ledamöter var skiljaktiga beträffande motiveringen och undvek att uttala sig om i vad mån RÅ 1987 ref 145 stred mot 1985 Aa not 144. De uttalade bara att underlåtenhet att hänskjuta ett mål till plenum inte ensam kan utgöra skäl för resning.

¹² RR uttalade: "Underlåtenhet att hänskjuta ett mål till plenum bör alltså inte ensam föranleda resning i ett mål."

¹³ Se närmare om RÅ 1988 not 800 i avsnitt 10.2.

en annan utgång i målet. RR hade gjort sig skyldig till ett grovt rättegångsfel genom att åsidosätta sin utredningsskyldighet enligt 8 § förvaltningsprocesslagen. RR skulle inte ha meddelat dom utan att känna till hur stort lagret var eller ansågs vara vid inkrämsöverlåtelsen.¹⁴ RR fann att de av sökanden åberopade omständigheterna inte utgjorde skäl för resning.

Som framgår av kapitel sex skall RR i princip inte göra utredningar om sakomständigheterna i ett förhandsbeskedsärende. Är utredningen oklar skall talan avvisas. Det framstår vidare som naturligt att, om sökanden senare visar att transaktionerna genomförts på ett annat sätt än i ansökan, sökanden bär risken för detta. Denne har så länge inte transaktionerna är genomförda möjlighet att söka ett nytt förhandsbesked, om förhållandena ändrats.¹⁵ Har transaktionen redan genomförts avvisas i regel ansökan, men sökanden har då fått, eller kan få, frågan prövad vid den ordinarie taxeringen. Det var därför både teoretiskt och praktiskt riktigt av RR att inte meddela resning i det aktuella ärendet.

Sammanfattningsvis kan konstateras att frågan om och i vilka fall resning kan meddelas i förhandsbeskedsärenden inte har besvarats hittills. Även de fall där resning inte har beviljats är fåtaliga. Troligen kan resning beviljas om grova materiella och formella fel begåtts av RN eller RR.

9.4 Res judicata

En intressant fråga är vilken rättskraft ett förhandsbeskedsbeslut har, när sökanden återkommer till rättsnämnden med samma fråga under oförändrade respektive förändrade förutsättningar. Vi bortser fortsättningsvis från omprövningsmöjligheten i 27 § FL, som behandlades i avsnitt 9.2. Problemet skall diskuteras med utgångspunkt från följande exempel.

A har fått ett förhandsbesked som gäller vid 1988–1990 års taxeringar och som har vunnit laga kraft.

Om A söker förhandsbesked i samma fråga under identiska förutsättningar, som skall gälla fr o m 1991 års taxering, skall ansökan inte avvisas p g a res

¹⁴ Sökanden åberopade vidare att RR i strid med 29 § FPL gått utöver vad som yrkats i målet. LSKM:s be-
svärsyrkande var nämligen villkorat av att lagerminskning skett. Som tidigare påpekats skall RR inte förän-
stalta om utredning. Endast om utredningen är tillräckligt klar för att kunna ligga till grund för ett förhands-
besked skall förhandsbesked meddelas. Hade det varit oklart hur stort lagret var hade talan avvisats. RR
kunde därför naturligen inte ta ställning till eller utreda om lagret i verkligheten hade ökat. Se närmare om
dessa frågor ovan i kapitel 6.

¹⁵ Se t ex nedan i avsnitt 9.4.

judicata, eftersom rättskraften endast gäller vid 1988–1990 års taxeringar.¹⁶ Om A däremot ansöker om förhandsbesked vid 1989 eller 1990 års taxering blir situationen mer komplicerad. Om A inte har några nya omständigheter att anföra som förändrar grunden för ansökan, skall naturligtvis ansökan avvisas p g a res judicata. Vi antar därför att A har nya omständigheter att anföra och att yrkandet, dvs frågan, inte vilar på exakt samma förutsättningar (grund) längre.¹⁷ Detta har varit föremål för prövning i praxis.

I RÅ 1957 fi not 1202 hade ett bolag fått förhandsbesked beträffande rätt till avsättning till pensionsstiftelse för pensionering av en anställd.¹⁸ Bolaget vägrades avdrag. Senare begärde bolaget omprövning hos RSN och framhöll att den tidigare avsättningen avsåg 1955 års bokslut och att det nu var fråga om 1956 års bokslut. RSN fann att sådana ändrade förhållanden inte hade inträtt att nytt förhandsbesked kunde meddelas. RR fann emellertid att de omständigheter, som den nya ansökningen grundade sig på, så väsentligt skilde sig från dem som det tidigare förhandsbeskedet vilade på, att nytt förhandsbesked kunde meddelas. Ärendet återförvisades till RSN, som i ett nytt förhandsbesked förklarade att bolaget hade rätt till avdrag.¹⁹

Om ett förhandsbesked åberopas vid sökandens taxering skall skattemyndigheten pröva om de förutsättningar som förhandsbeskedet vilar på är uppfyllda. Mindre väsentliga avvikelser anses inte medföra att förhandsbeskedet inte gäller.²⁰ Ett förhandsbesked kan ofta gälla vid tre på varandra följande taxeringar. Ett beslut får rättskraft för att förhindra att samma sak behandlas ytterligare en gång. Förändras förutsättningarna väsentligt innan förhandsbeskedets giltighetstid upphört finns det risk för att förhandsbeskedet inte anses gälla vid sökandens taxering. Det är därför naturligt att sökanden skall kunna få ett nytt förhandsbesked om förutsättningarna förändrats så mycket att det meddelade förhandsbeskedet inte längre gäller.

¹⁶ Se Wennerholm SN 1981 s 494.

¹⁷ I processrätten är sådana rättskraftsfrågor ett livligt diskuterat problem, och där råder ingen klar uppfattning om i vad mån en lagakraftvunnen dom prekluderar icke åberopade grunder eller rättsfakta, se övervikten i Ekelöf Rattegång II 1985 s 63 ff med vidarehänvisningar. Problemen är dock delvis av annan art i förhandsbeskedsprocessen p g a att förhandsbeskedet endast gäller under de omständigheter som angetts i ansökan. Förändras dessa omständigheter kan förhandsbeskedet inte åberopas, samtidigt som annan skattskyldig inte blir drabbad om förhandsbesked meddelas vid ändrade förhållanden. Detta talar för att rättskraftsläran i processrätten inte är av avgörande vikt i förhandsbeskedsprocessen, även om diskussionen om vad som är en identisk talan har betydelse även för förhandsbeskedsprocessen. Jag har emellertid valt att inte behandla debatten om rättskraft i processrätten av utrymmesskal, och med hänsyn till att frågan oftast har föga praktisk betydelse i förhandsbeskedsprocessen.

¹⁸ Målet är inte refererat i regeringsrättens årsbok utan framställningen bygger på Wennerholms referat av målet i SN 1981 s 494.

¹⁹ Se nedan i detta avsnitt om Järnerups uppfattning om hur utgången i målet skall uppfattas.

²⁰ Jfr Andersson Tidskrift utgiven av juridiska föreningen i Finland 1961 s 37 f.

Om lagstiftningen ändrats sedan beslutet gavs, men innan förhandsbeskedet åberopas, bör även här nytt förhandsbesked ges.²¹ Sakprövning skall bara vägras om den nya ansökan grundar sig på i stort sett identiska förutsättningar.²²

Antag att RN finner att förändrade förhållanden inträtt, men att dessa inte är tillräckligt betydelsefulla för att ett nytt förhandsbesked skall kunna meddelas.²³ Frågan är om detta beslut går att överklaga till RR. Så ansågs vara fallet i RÅ 1957 fi not 1202. Jarnerup anser att RN i ett sådant fall avisat talan p g a res judicata, men att sökanden ändå har besvärsrätt, eftersom RN:s avvisningsbeslut inte är ett sådant avvisningsbeslut mot vilket besvär inte får föras enligt 6 § 2 st FBL.²⁴ Jarnerups uppfattning har prövats i RÅ 1960 ref 1.²⁵

RSN meddelade 30/1 1957 ett förhandsbesked mot vilken talan inte fördes. 8/12 1958 kom sökanden in med en ny ansökan i samma fråga. RSN meddelade 23/5 1959 följande beslut.

RiksskNdn, som den 30 jan 1957 efter framställning av moderbolaget meddelat förhandsbesked i förevarande fråga, finner icke sådana ändrade förhållanden hava inträtt, att nytt förhandsbesked kan meddelas i anledning av moderbolagets nu till prövning föreliggande ansökan.

RSN meddelade sökanden besvärshänvisning.

RR prövade frågan i plenum och RR:s majoritet uttalade:

Enär överklagade beslutet enligt min mening innebär, att RiksskNdn vid prövning av de uppgifter, moderbolaget lämnat i förevarande mål, funnit dessa icke kunna föranleda förhandsbesked av annat innehåll än det, som lämnades av nämnden d 30 jan 1957, samt beslutet vid sådant förhållande icke kan anses innebära sådan avvisning av ansökan, över vilken jämlikt 6 § 2 st KF om rätt att av RiksskNdn erhålla förhandsbesked i taxeringsfrågor besvär ej må anföras, alltså och då moderbolaget ej heller av annan grund är betaget rätten att överklaga beslutet, prövar jag lagligt förklara, att besvären skola upptagas till prövning.

En minoritet ansåg att RSN hade avisat ansökan och att besvär inte fick föras över detta beslut, och att ansökan därför inte kunde prövas i sak. Jarnerup utvecklade sin ovan redovisade uppfattning i målet.

²¹ När skatteflyktslagen ändrades i mars 1983 återförvisade RR ett stort antal mål som överklagats, för att RN skulle pröva i vad mån skatteflyktslagen i dess nya lydelse var tillämplig eller ej.

²² Prövning måste naturligtvis även ske om det är av synnerlig vikt (vikt) för sökanden att få ett nytt förhandsbesked.

²³ Se t ex Jarnerup SvSkT 1959 s 254 f, Ragnemalm 1970 s 207 f och Wennerholm SN 1981 s 494.

²⁴ Jarnerup SvSkT 1959 s 254 f. Ragnemalm 1970 s 207 f uttalar viss sympati för Jarnerups uppfattning utan att direkt ta ställning i frågan.

²⁵ Se även t ex RÅ 1967 fi not 368.

När RR prövade ansökan i sak, lämnades besvären utan bifall, se RSN I 1960 3:3.

Ragnemalm diskuterar, utan att ta slutlig ställning, om RSN:s utslag inte bör tolkas som att nämnden avvisat ansökan p g a res judicata.²⁶ Det förefaller då anmärkningsvärt att RSN meddelade sökanden besvärshänvisning. RSN:s agerande och RR:s domskäl pekar på att RR ansett att RSN har prövat ärendet i sak och meddelat ett nytt förhandsbesked med samma innehåll som det tidigare.²⁷ Om denna tolkning är riktig så har RSN inte avvisat bolagets ansökan, utan prövat den i sak, och RR betraktat besvären som ett vanligt överklagande. Ansökningen har inte ansetts vila på identiskt lika omständigheter, men nya åberopade fakta innebar inte att förhandsbeskedet behövde ändras i sak. Slutsatsen bör då bli, att om den nya ansökan är identisk med en tidigare ansökan, som fortfarande gäller, så skall ansökan avvisas p g a res judicata. Detta beslut bör sedan inte kunna överklagas till RR. Avvisningsregeln i 6 § 2 st FBL innebär enligt sin lydelse att inga av RN:s avvisningsbeslut går att överklaga till RR.

Ett lagakraftvunnet förhandsbesked äger rättskraft. Ett förhandsbesked är dock endast gällande, om de förutsättningar detta vilar på är uppfyllda vid den taxering där förhandsbeskedet åberopas. Det är därför naturligt att sökanden kan få ett nytt förhandsbesked beträffande samma fråga, om förutsättningarna har förändrats. Är förändringarna mindre betydelsefulla brukar inte ansökningen avvisas, utan RN brukar meddela ett nytt förhandsbesked med samma innehåll som det tidigare. Detta förhandsbesked kan sedan överklagas till RR. Det krävs förmodligen att omständigheterna är i stort sett identiska för att en ny ansökning skall kunna avvisas p g a res judicata.

9.5 Sammanfattning

RN och RR skall med stöd av förvaltningslagen respektive förvaltningsprocesslagen själva rätta vissa felaktiga beslut. RN omprövar regelmässigt alla överklagade förhandsbeskedsbeslut, men än så länge har RN inte ändrat något beslut. Troligen har detta inte heller skett i RR. Om sökanden lämnar in en ny ansökning i samma fråga, som tidigare är avgjord genom ett lagakraftvunnet beslut, kan RN pröva frågan på nytt om omständigheterna

²⁶ Ragnemalm 1970 s 208.

²⁷ Se även Wennerholm SN 1981 s 494.

till grund för ansökningen förändrats i någon mer väsentlig omfattning.²⁸ Detta är naturligt eftersom ett förhandsbesked inte är bindande om förutsättningarna väsentligen har förändrats. Praxis beträffande res judicata är omdiskuterad och svårtolkad, men framställningen visar att RN och RR följt ovan redovisade principer, som framstår som ändamålsenliga.

²⁸ Samtidigt måste dock övriga processförutsättningar vara uppfyllda för att ansökningen skall prövas i sak.

10 Genomgång av RN:s opublicerade förhandsbesked

10.1 Inledning

RN meddelar ett relativt stort antal förhandsbesked varje år, för närvarande cirka 200 stycken. Materialet är mycket stort och det är därför knappast möjligt att kartlägga RN:s alla avgöranden sedan starten 1952. De skatteregler som börjar gälla 1991 kommer också att innebära att förhandsbeskedspraxis på en del områden blir helt eller delvis inaktuell. Utgångspunkten för min undersökning är att behandla förhandsbeskedspraxis som har principiell betydelse. Framställningen har även ambitionen att behandla regler från olika inkomstskatteområden. Vissa regler kommer ofrånkomligen att vara åtminstone delvis inaktuella efter skattereformen, men ambitionen är att framställningen skall vara av principiellt intresse även då.

Antalet publicerade förhandsbesked är relativt fåtaliga på de flesta områden, men förhandsbeskeden är mycket viktiga som prejudikat.¹ Fr o m regeringsrättens årsbok 1987 refereras alla förhandbesked som RR avgjort. I regeringsrättens årsbok 1987 och 1988 finns det 55 respektive 45 mål, varav 20 respektive 19, återfinns i referatavdelningen. Från 1/1 1987 refereras inte längre förhandsbesked som inte överprövats av RR. Förhandsbesked, och framförallt de som överprövats av RR, spelar en mycket stor roll som prejudikat. Här skall undersökas i vad mån RN:s opublicerade förhandsbesked, som inte har överprövats av RR, innehåller svar på frågor som inte besvarats i regeringsrättens praxis. Syftet är att kartlägga RN:s opublicerade

¹ Förhandsbeskedens betydelse som prejudikat på olika områden har undersökts i uppsatser i skriftligt arbete i skatterätt, 20 poäng på juristlinjen vid Uppsala universitet. Uppsatserna visar att förhandsbeskeden tillmätts mycket stor vikt och har en mycket stor betydelse som rättskälla. I projektet ingår följande uppsatser. *Susanne Håkansson*, Skatteflyktslagen – En genomgång av rattsnamndens och RR:s praxis. 1986. *Lena Kvillerud*, Något om praxis genom förhandsbesked inom koncernbeskattningen. 1986. *Mariann Lindh*, Förhandsbesked avseende reavinstbeskattning av fast egendom. 1986. *Pia Janson*, Förhandsbeskedens betydelse vid beskattning av handelsbolag. 1987. *Kristina Ståhl*, Förhandsbeskedens betydelse som prejudikat. 1988. (Publicerad i omarbetad form under titeln "Fåmansföretagsreglerna – en genomgång av regeringsrättens praxis." SvSkT 1989 s 77 ff.) *Ann-Sofie Henriksson*, Skrivtekniken i förhandsbesked under 1980-talet. 1989. (Publicerad i omarbetad form under titeln "Förhandsbeskedens betydelse som prejudikat". SN 1990 s 213 ff.) *Anna-Stina Persson*, Skatteflyktsklausulen och dess tillämpning i praxis. 1989.

praxis och undersöka i vad mån denna står i överensstämmelse med publicerad praxis från RR och RN, och undersöka i vad mån det finns principiellt viktiga frågor som endast besvarats genom opublicerade förhandsbesked. Många praktiker anser att det finns betydelsefull förhandsbeskedspraxis som inte är publicerad och det är därför viktigt ta reda på om detta påstående har fog för sig. Även RN:s argumentering och beslut skall analyseras i syfte att få svar på i vad mån icke överklagade ärenden skulle ha stått sig om RR hade överprövat ärendet.

De ansökningar som avgjorts fr o m 1/1 1985 – början av år 1989 fördelar sig på följande ärendetyper.²

Ärendetyp	<i>Antal ärenden 1985 – 1989</i>	<i>Frekvens 1982³</i>
1. Realisationsvinstberäkning	182	(1)
2. Byggnadsrörelse	131	(2)
3. Rörelse, kostnad	97	(3)
4. Koncernbidrag	67	(12)
5. Utflyttning	53	(8)
6. Tjänst, intäkt	50	(13)
7. Skattskyldighet ⁴	47	(9)
8. Skatteflykt	41	(9)
9. Rörelse, intäkt	34	(-)
10. Skattepliktigt inkomst ⁵	29	(7)

I framställningen behandlas praxis från fyra olika områden. Urvalet har skett på följande sätt.

1. Den vanligaste typen av ärende hos RN är frågor om realisationsvinstbeskattningen i 35 och 36 §§ KL. Från 1985 till början av 1989 avgjordes cirka 180 sådana ärenden. Det faller sig naturligt och nödvändigt att behandla denna praxis, trots att många av bestämmelserna förändras genom

² Indelningen i ärendetyper bygger på tabell 7 i RSV Rapport 1983:5, som är kompletterad med uppgifter från åren 1985 – 1989. Förteckningen gör inte anspråk på att vara exakt utan bygger på RN:s interna register. Stickprov visar att registret inte är helt komplett, men ger trots detta en rättvis bild av ärendetypernas mängd. Det har dock inte varit meningsfullt att gå igenom samtliga mål enbart för att kunna göra en tabell. Observera att en ansökan kan innehålla flera ärendetyper såsom t ex reavinstbeskattning och skatteflykt. Vanliga ärendetyper 1982 som numera inte är lika vanliga är Fåmansföretag (32 ärenden (4:a) 1982, 12 ärenden 1985 – 89), Rörelse eller ej (30 ärenden (5:a) 1982, 28 ärenden 1985 – 89) och Kostnad i inkomstslaget tjänst (29 ärenden (6:a) 1982, 6 ärenden 1985 – 89).

³ Siffran inom parentes visar hur vanlig frågan var under kalenderåret 1982 i jämförelse med övriga ärendetyper i tabell 7 i RSV Rapport 1983:5. Det bör observeras att mina uträkningar under åren 1985 – 1989 i tabellen är de ärenden som avgjorts på sammanträden under dessa år, medan tabell 7 i RSV Rapport 1983:5 bygger på ärenden expedierade under kalenderåret 1982. I praktiken medför beräknings-sätten mindre, men betydelselösa skillnader. För mig har det varit alltför tidsödande att utgå ifrån expeditiionsdatum på målen.

⁴ Avser 53 § KL och 7 § SIL.

⁵ Avser 19 § KL.

skattereformen. Jag har valt att studera förhandsbesked om vinstbolagsreglerna, som blir avskaffade med verkan fr o m 1/1 1991, men som är mycket intressanta ur principiell synpunkt. Reglerna tillkom 1972 och är mindre väl tekniskt utformade, samtidigt som förarbetena är kortfattade. Detta borde vara ett typiskt område där förhandsbesked skulle kunna spela en viktig roll för att klarlägga hur reglerna skall tolkas. Antalet förhandsbesked, drygt 30 stycken, är tillräckligt många för denna undersökning. Även om vinstbolagsreglerna avskaffas genom skattereformen kommer sådana transaktioner med säkerhet att förekomma även i framtiden.⁶

2. Ett klassiskt ämne för förhandsbesked är s k byggmästarsmitta. Antalet förhandsbesked är minst 130 stycken under åren 1985–1989. Praxis har i stor utsträckning utvecklats genom förhandsbesked, och det har gjorts gällande att många besvärliga prejudikatfrågor har behandlats i opublicerade förhandsbesked. För att få en överskådlig mängd ärenden begränsar jag mig till att behandla de regler som tillämpades första gången vid 1984 års taxering. Eftersom reglerna numera är desamma för *byggnadsrörelse och handel med fastigheter*, behandlas bägge dessa.⁷ Reglerna blir kvar i relativt oförändrad form efter skattereformen.

3. Det meddelas relativt många förhandsbesked om skattekonsekvenserna vid utflyttning. Bosättningsreglerna är vaga och emellanåt besvärliga att förstå, samtidigt som det är viktigt för den enskilde att veta om han är skattskyldig i Sverige sedan han flyttat utomlands. Detta talar för att det är angeläget att studera bosättningsreglerna. För att få en hanterlig mängd ärenden behandlas endast de nya bosättningsreglerna i 53 § 1 anvp KL. Regeln ändras inte genom skattereformen.

4. Slutligen skall förhandsbesked beträffande *fåmansföretagsreglerna* i 35 § 1 a mom KL behandlas trots att det numera kommer in relativt få sådana ärenden till RN. Sedan lagstiftningen kom till 1976 har det meddelats cirka 80 förhandsbesked. Ämnet är dock intressant och omdiskuterat. Reglerna kommer att finnas kvar efter skattereformen, även om en del förändringar kommer att ske.

⁶ I propositionen med förslag till inkomstskattereform uttalar departementschefen att det inte längre blir möjligt att få obehöriga skatteförmåner av det slag vinstbolagsreglerna avser att förhindra. Vinstbolagsreglerna skall därför avskaffas. I ett icke-fåmansföretag kommer hela vinsten vid aktieförsäljning vid en vinstbolagstransaktion att beskattas som inkomst av kapital för aktieägaren, se prop 1989/90:110 s 472. I ett fåmansaktiebolag beskattas hälften som inkomst av tjänst, och beläggs med sociala kostnader, och andra halvan som inkomst av kapital, se prop 1989/90:110 s 467 ff. Detta innebär att det kan vara lönsamt att genomföra en vinstbolagstransaktion efter 31/12 1990.

⁷ I det studerade materialet finns det tio förhandsbesked om handel med fastigheter.

Avslutningsvis skall sägas något om varför jag inte valt att behandla en del andra frekvent förekommande ärenden. Vissa ärendetyper innehåller i själva verket ett stort antal delfrågor, som gör det svårt att behandla ämnet på ett njutbart sätt. Exempelvis innehåller ärendena kostnad respektive intäkt i rörelse en mängd olika frågor. Praxis beträffande skatteflyktslagen har inom projektet behandlats i två examensarbeten på juristlinjen, och en förnyad undersökning av praxis skulle inte ge mycket mer än vad som går att utläsa ur dessa uppsatser.⁸ Frågor om koncernbidrag är visserligen många men de flesta ansökningar rör den teoretiskt mindre intressanta frågan om vilken huvudsaklig verksamhet moder- eller dotterbolag bedriver, se 2 § 3 mom 1 st a/ SIL. Det finns dock enstaka andra avgöranden som är intressanta såsom RÅ 1989 ref 31, men det motiverar inte att denna regel behandlas. Thorell har behandlat opublicerad förhandsbeskedspraxis beträffande ombildning av företag och det finns inte någon anledning att följa upp denna relativt färsk undersökning här.⁹

Sammanfattningsvis kan sägas att praxis beträffande följande frågor skall behandlas.

1. *Vinstbolagsreglerna* i 35 § 3 mom 7 st KL.
2. Reglerna om *byggnadsrörelse* och *handel med fastigheter* i 27 § 3 och 4 anvp KL.
3. *Utflyttning*. Bosättningsreglerna i 53 § 1 anvp KL.
4. *Fåmansföretagsreglerna* i 35 § 1 a mom KL.

10.2 Vinstbolagstransaktioner

10.2.1 Inledning

Under 1960- och 1970-talet genomfördes s k vinstbolagstransaktioner i stor skala.¹⁰ Med vinstbolag avsågs bolag som stort sett endast var ett skal genom att bolaget hade tömts på sitt inkråm sånär som på beskattade och obeskattade vinstmedel.¹¹ Dessa vinstmedel tillgodogjorde sig aktieägaren eller -ägarna indirekt genom att sälja sina aktier i bolaget. Ofta såldes bolagets

⁸ Håkansson 1986 och Persson 1989.

⁹ Thorell SN 1985 s 369 ff.

¹⁰ Se närmare därom främst Grosskopf 1976 s 185 och Bergström 1978 s 119 ff.

¹¹ Se t ex Grosskopf 1989 s 17.

inkrån först till ett av aktieägaren/na ägt aktiebolag och sedan såldes aktierna till en köpare som avsåg att undvika eller uppskjuta beskattningen av vinstmedlen i bolaget.

Som huvudprincip gäller att aktiebolagsvinster blir dubbelbeskattade. Först beskattas bolaget och sedan beskattas aktieägaren för erhållen utdelning. Före skattereformen är skattesatserna höga. En aktieägare drabbas därför normalt av en mycket högre skattebelastning om bolagets vinstmedel tas ut som utdelning än som realisationsvinst, eftersom realisationsvinster normalt beskattas betydligt fördelaktigare än kapitalinkomster. Lagstiftaren ingrep med lagregler 1972, som riktade sig mot säljarens realisationsvinstbeskattning. Reglerna återfinns numera i 35 § 3 mom 7 st KL och omfattar försäljning av aktier och andelar i handelsbolag och ekonomiska föreningar. Bestämmelserna är s k stoppregler som inte är avsedda att vara materiellt rättvisa. Istället är avsikten att reglerna skall avskräcka skattskyldiga från att genomföra sådana vinstbolagstransaktioner som regleras. Detta sker genom att hela köpeskillingen för aktierna eller andelarna skall tas upp som skattepliktig realisationsvinst utan att något avdrag medges för inköpspris o dyl.

Vinstbolagsreglerna omfattar i princip endast försäljning av aktier i bolag där det finns *obeskattade vinstmedel* vid aktieförsäljning, som uppkommit p g a att *större delen* av *bolagets tillgångar* har *överlåtits*. Utanför reglerna faller t ex konsultbolag, som inte innehåller några rörelsetillgångar. I praktiken finns det ett antal s k vinstbolagstransaktioner som inte faller in under reglerna.¹² I de flesta förhandsbeskedsärendena har prövats om vinstbolagsreglerna var tillämpliga. Detta är naturligt mot bakgrund av att reglernas ordalydelse är vag. Försättningsvis skall förhandsbeskedspraxis behandlas med utgångspunkt från rekvisiten i vinstbolagsreglerna som i korthet har följande innehåll.

1. Vid aktieavyttringen har *större delen* av aktiebolagets *tillgångar* överlåtits.
2. Det finns *obeskattade vinstmedel* i bolaget vid *aktieavyttringen*.
3. *Någon del* av *vinstmedlen* skall ha uppkommit som en följd av att tillgångar i bolaget har överlåtits.

10.2.2 Större delen av tillgångarna har överlåtits

Enligt 35 § 3 mom 6 st KL skall *större delen* av *tillgångarna* i vinstbolaget ha överlåtits före aktieavyttringen.¹³ Varken i förarbetena eller i praxis har

¹² Se närmare därom Grosskopf 1976 s 191 ff.

¹³ Regeln kompletteras med en bestämmelse som säger att vid bedömning av om en överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar ägt rum skall hänsyn även tas till tillgång som säljaren eller honom närstående

klargjorts vad som menas med *större delen* av tillgångarna. I litteraturen har uttalats att det skall vara fråga om mer än 50 % av tillgångarna.¹⁴ I RN:s opublicerade praxis har frågan inte ställts på sin spets.¹⁵

Departementschefen uttalade om vad som avsågs med *tillgångar*:

Vid denna bedömning av om skalbolag föreligger eller ej bör naturligen endast reella rörelsetillgångar i bolaget beaktas. Kontanta medel och fordringar som utgör likvid för överlåtna rörelsetillgångar bör således ej tas med i bedömningen.¹⁶

Departementschefen uttalade att endast *reella rörelsetillgångar* skulle beaktas. Kontanta medel och fordringar p g a överlåtna tillgångar skall inte medräknas bland dessa tillgångar. När det gäller att avgöra om större delen av tillgångarna överlåtits skall de enligt departementschefen värderas till anskaffningsvärdet eller annat verkligt värde.¹⁷ Det anses innebära att tillgångarna alltid skall värderas till marknadsvärdet vid värderingstidpunkten.¹⁸ Frågan har även varit föremål för prövning i praxis. I det av RR icke överprövade förhandsbeskedsärendet RSV/FB Dt 1985:27 har RN uttalat att anläggningstillgångar, i detta fall aktier, i rörelsen som beskattas enligt reavinstreglerna, skall ingå bland dessa reella tillgångar, men inte kontanta medel och fordringar som utgör likvid för överlåtna rörelsetillgångar.

Det är naturligt att bland rörelsetillgångarna även räkna in realisationsvinstbeskattade rörelsetillgångar. Lagtexten talar endast om bolagets tillgångar, medan det i förarbetena preciserats till bolagets rörelsetillgångar.¹⁹ Enligt förarbetena skulle då endast icke rörelsefrämmande tillgångar omfattas av lagtextens uttryck tillgångar. Grosskopf menar att departementschefen med kassa och fordringar, av honom kallad finansiella tillgångar, sannolikt avsett, förutom kassa och bankmedel, börsnoterade värdepapper och andra tillgångar som är jämförbara med likvida medel.²⁰ Departementschefen talar visserligen om rörelsetillgångar men undantar från detta be-

fysisk eller juridisk person återköper inom två år. Denna regel som vänder sig mot återköp av bolagets tillgångar har inte prövats i praxis, se närmare om regeln Bergkvist 1988 s 25 f.

¹⁴ Se Bergkvist 1988 s 13 och Grosskopf 1989 s 70 f med vidarehänvisningar.

¹⁵ I F 1979-04-06 § 7 överläts fyra fastigheter som utgjorde mindre än hälften av bolagets rörelsetillgångar och vinstbolagsreglerna ansågs då inte tillämpliga. Se även F 1984-03-16 § 9.

¹⁶ Prop 1972:93 s 33.

¹⁷ Prop 1972:93 s 33.

¹⁸ Grosskopf 1989 s 73 och Bergkvist 1988 s 15 f.

¹⁹ Prop 1972:93 s 33.

²⁰ Grosskopf 1989 s 74, men se även Tollerz SN 1990 s 140 f och jfr von Bahr SvSkT 1990 s 49 f. Enligt Grosskopf skall dock aktieförvaltande företag och liknande få räkna finansiella tillgångar som rörelsetillgångar, och återopar som stöd det ovan behandlade målet RSV/FB Dt 1985:27.

grepp uttryckligen endast kassa och fordran p g a överlåtna rörelsetillgångar.²¹ Följer man förarbetena borde alla omsättnings- och anläggningstillgångar räknas in bland bolagets tillgångar. Följer man lagtexten borde alla tillgångar räknas in. Av förenklings-skäl skulle man kunna tänka sig att undanta kassa o dyl samt fordringar p g a sålda rörelsetillgångar.

I övrigt har endast frågan om pågående arbeten är en tillgång i bolaget enligt vinstbologsreglerna diskuterats.²² Enligt förarbetena till bokföringslagen bör reglerna om värdering av omsättningstillgångar också tillämpas i fråga om pågående arbeten.²³ I litteraturen förespråkas i allmänhet att pågående arbeten skall ses som en tillgång i vinstbologsavseende.²⁴ Frågan har prövats i två förhandsbesked som handlar om pågående arbeten på löpande räkning.

I F 1987:16:2 aktiverade bolaget i huvudsak utgifter för pågående arbeten och skuldförde erhållen ersättning. Inget överskott redovisades.²⁵ Bolagets inkräm hade under ett tidigare räkenskapsår överlåtits till bokförda värden. Bolagets tillgångar bestod därefter endast av pågående arbeten. När dessa färdigställts och en slutlig ekonomisk uppgörelse hade träffats redovisades resultatet. Större delen av de pågående arbetena i bolaget skulle slutavräknas före aktieförsäljningen, men under samma räkenskapsår som denna ägde rum. Resterande arbeten skulle finnas kvar i bolaget och avslutas under ett senare beskattningsår. RN menade att en överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar inte hade skett före aktieavyttringen. Vinstbologsreglerna ansågs därför inte tillämpliga.²⁶

I F 1989:18:11 hade bolaget inte något lager, utan byggnadsmaterialet köptes in i den takt det monterades. Bolaget hade under föregående beskattningsår fört över sina inventarier till ett annat aktiebolag och obeskattade vinstmedel hade inte uppkommit p g a denna överlåtelse. RN uttalade att det fanns obeskattade vinstmedel p g a att pågående arbeten av-

²¹ Bergkvist anser att lagtexten omfattar sådana tillgångar som typiskt sett kan överlåtas av bolaget och därigenom kan skapa vinst eller förlust. Som rörelsetillgångar skall enligt honom räknas anläggningstillgångar enligt 19 § bokföringslagen, varulager och omsättningstillgångar enligt bokföringslagen, som även kan utgöra anläggningstillgångar såsom obligationer och andra värdepapper, se närmare härom Bergkvist 1988 s 13 f.

²² Se närmare om beskattning av pågående arbeten Thorell SvSKT 1984 s 1199 ff. 41 § 3 a anvp KL reglerar värdering av vissa s k pågående arbeten.

²³ Prop 1975:104 s 221.

²⁴ Grosskopf 1989 s 80, Tollerz SN 1990 s 143 f, von Bahr SvSKT 1990 s 52. Av delvis annan uppfattning är Askenström SN 1990 s 147 ff.

²⁵ Ansökningen innehöll även andra frågor som dock inte är av intresse här.

²⁶ Jfr även F 1987:14:7.

slutats. Dessa arbeten hade dock inte innefattat försäljning av varor från eget lager. Vinstmedlen ansågs därför inte ha uppkommit till följd av överlåtelse av tillgångar i vinstbolagsbestämmelsernas mening.

Av de refererade målen kan utläsas att pågående arbete, som inte innefattade försäljning av varor från eget lager, inte av RN ansågs vara en tillgång enligt vinstbolagsreglerna.

Enligt förarbetena till bokföringslagen skall pågående arbeten ses som en omsättningstillgång.²⁷ Det kan närmast klassificeras som ett mellanting mellan fordran och lager. Med hänsyn bl a härtill förefaller det naturligt att betrakta pågående arbete på såväl löpande som fast räkning som en tillgång även enligt vinstbolagsreglerna. Praxis ger inte något klart svar på i vad mån pågående arbete kan vara en tillgång i vinstbolagsreglernas mening. RN synes mena att endast om pågående arbete på löpande räkning även innefattar försäljning, t ex av varor, kan vinstbolagsreglerna bli tillämpliga. RN:s praxis är av begränsad omfattning och kan med fog ifrågasättas.

Enligt lagtexten skall större delen av tillgångarna vara överlåtna *före avyttringen av aktierna*. Frågan är då om regeln är tillämplig om tillgångarna överlåtits ett tidigare beskattningsår. Lagtexten ger inte något svar men departementschefen uttalade:

Frågan huruvida större delen av tillgångarna i bolagets rörelse har tagits ut får bestämmas med ledning av bolagets ställning vid ingången av räkenskapsåret i fråga och vid tidpunkten för aktieöverlåtelsen.²⁸

Departementschefen anser att större delen av tillgångarna skall vara överlåtna *samma* beskattningsår som aktieavyttringen. Uttalandet är entydigt, men innebär samtidigt att lagtexten får en mera inskränkt betydelse än dess språkliga innebörd. Grosskopf anser därför att uttalandet skall tolkas försiktigt och att, om större delen av tillgångarna har avyttrats strax före utgången av det beskattningsår då aktierna överlåtits, det är en uppenbar risk att reglerna är tillämpliga om vinsten eliminerats genom mer eller mindre extraordinära åtgärder såsom lagernedskrivning.²⁹ RN har diskuterat frågan i RR:s dom 8/3 1990, målnummer 4151-1989, där bolaget tillämpade brutet räkenskapsår 1/5 1988–30/4 1989. Alla tillgångarna skulle säljas 1/5 1989 och aktierna avyttras 2/5 1989. RN uttalade:

²⁷ Prop 1975:104 s 221 ff och prop 1980/81:68 s 221 ff.

²⁸ Prop 1972:93 s 33.

²⁹ Grosskopf 1989 s 72 f. von Bahr instämmer i hans uppfattning, se SvSKT 1990 s 48. Jfr även Bergkvist 1988 s 16.

Uttalandet tar emellertid uppenbarligen sikte på vad som i lagstiftningsarbetet måste ha uppfattats som det typiska fallet, nämligen att aktierna avyttrats under det räkenskapsår för bolaget då tillgångarna avyttrats. Enligt nämndens uppfattning leder det fel att med en bokstavstolkning applicera uttalandet på situationen i exemplet. Man får i stället med utgångspunkt i lagtexten söka en lösning som överensstämmer med intentionerna bakom uttalandet. Nämnden kommer härvid till resultatet att den första jämförelsetidpunkten i exemplet är den 1 maj 1988.

I lagtexten talas endast om att tillgångarna skall ha överlåtits *före aktieavyttringen*. Om tillgångarna avyttrats en kort tid före aktierna, men under ett tidigare beskattningsår, ansåg RN det naturligt att anse att rekvisitet var uppfyllt. Det ligger mycket i RN:s sätt att resonera och dess lösning stämmer väl med lagtextens ordalydelse.³⁰ Departementschefen synes ha utgått ifrån att inkråmsöverlåtelsen och aktieöverlåtelsen normalt skedde samma år. Hans uttalande inskränker därför lagtextens ordalydelse. Lagstiftning genom motiven bör undvikas och nämnden gör enligt min mening rätt när de bortser från departementschefens uttalande.³¹ De skattskyldiga råkar dock ofta illa ut om de inrättat sig efter att departementschefens uttalande kommer att följas. Denna konflikt är svår att lösa och departementschefen bör undvika att göra uttalanden i förarbetena som är svårförenliga med lagtextens ordalydelse.³² I det aktuella fallet har dock RN:s uttalande enligt min mening mest fog för sig. Lagtexten säger ingenting om när tillgångarna tidigast skall ha avyttrats för att reglerna skall kunna tillämpas. Lagens uppbyggnad förutsätter indirekt att tillgångarna och aktierna sålts i nära anslutning till varandra. Redan av det skälet är det olämpligt att gå längre tillbaka i tiden än till början av föregående räkenskapsår. I praktiken torde detta dock inte vara något problem, eftersom det är svårt att visa att vinstmedlen uppkommit som följd av tillgångsöverlåtelsen, om det dröjer länge innan aktierna säljs.

Målet överprövades av RR, som helt kort konstaterade att de obeskattade vinstmedlen mot bakgrund av de i målet angivna omständigheterna inte kunde anses till någon del ha uppkommit till följd av en överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar.

³⁰ Tollerz har uttalat sympati för RN:s ståndpunkt, se SN 1990 s 140.

³¹ Jfr här Bergström 1987 s 14 ff.

³² Som von Bahr med rätta påpekar representerar vinstbolagsreglerna inte någon höjdpunkt i svensk skattelagstiftning och lagtexten är oprecis och lämnar utrymme för gissningar och överraskningar, se von Bahr SN 1990 s 52. Det är därför lättförståeligt att RN och RR har problem att tolka och tillämpa reglerna. Lyckligtvis upphör reglerna att gälla i och med att 1990 års skattereform träder i kraft.

I förhandsbeskedsärendet F 1989:20:6 har RN tagit ställning till om större delen av tillgångarna har överlåtits när bolaget köpt nya inventarier efter inkråmsöverlåtelsen, men före aktieavyttringen.

Ett aktiebolag hade överlåtits samtliga sina tillgångar, varvid vinst hade uppkommit. Senare under samma beskattningsår inköpte bolaget inventarier för att starta uthyrningsverksamhet. Inventariernas värde uppgick enligt förutsättningarna till minst hälften av de tidigare inventariernas värde. Aktierna var ännu inte avyttrade. Sökanden frågade om vinstbolagsreglerna kunde bli tillämpliga vid en framtida aktieförsäljning. RN uttalade att större delen av bolagets tillgångar inte var avyttrade och att vinstbolagsreglerna därför inte var tillämpliga.

Det har ifrågasatts om det är möjligt att tillämpa vinstbolagsreglerna om tillgångarna avyttrats och nya tillgångar köpts, t ex i syfte att starta en ny rörelse.³³ Det är naturligtast att hänsyn även tas till de senare förvärvade tillgångarna vid en bedömning av om större delen av tillgångarna avyttrats. Detta förutsätter dock enligt lagtexten att de nya tillgångarna köpts före aktieavyttringen.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det inte är fullt klarlagt vilka av bolagets tillgångar som skall omfattas av lagens rekvisit, och mellan vilka jämförelsetidpunkter man skall avgöra om större delen av bolagets tillgångar har överlåtits. Praxis från regeringsrätten är mager. RN:s publicerade och opublicerade praxis ger viss, men inte fullständig vägledning.

10.2.3 Obeskattade vinstmedel i bolaget

Av lagtexten framgår att det skall finnas *obeskattade vinstmedel* i bolaget vid *aktieavyttringen*.

I förarbetena uttalas om vad som menas med obeskattade vinstmedel:

Har i samband med en aktieöverlåtelse rörelsetillgångar överförts till bokfört värde och således utan att dold reserv upplöses, finns däremot inte anledning ingripa mot förfarandet genom en skärpt realisationsvinstbeskattning. Jag vill dock erinra om att när en aktieägare till sig själv överför tillgång i bolaget till ett pris som understiger fulla värdet beskattas skillnaden mellan allmänna saluvärdet och priset enligt praxis som s k förtäckt utdelning.³⁴

Av uttalandet framgår att med obeskattade vinstmedel inte avses obeskattade reserver i olika tillgångar. RN har i flera förhandsbesked uttalat att

³³ Se von Bahr SvSkT 1990 s 49 f. Se även Tollerz SN 1990 s 141, som uppger att det förekommer att tillgångar, t ex s k leasingstockar, förs in i bolag för att undvika att vinstbolagsreglerna blir tillämpliga. Hon är tveksam till om detta kan godtas, dock utan att uttryckligen ta ställning i frågan.

³⁴ Prop 1972:93 s 33. Se även SkU 1972:31 s 4.

överlåtelse av tillgångar till skattemässiga restvärden inte innebär att det uppkommer obeskattade vinstmedel i bolaget.³⁵ Numera framgår att överlåtelse av enstaka rörelsetillgångar, som inte utgör en avgränsad del av en verksamhet eller förvärvskälla, till underpris riskerar att föranleda rörelsebeskattning hos det överlåtande bolaget, såvida inte organisatoriska skäl talar för att uttagsbeskattning kan underlätas.³⁶ Det är därför stor risk att överföring av enstaka rörelsetillgångar till skattemässigt restvärde kan medföra att obeskattade vinstmedel anses uppkomma i bolaget.

Normalt uppkommer det obeskattade vinstmedel i den löpande verksamheten. Frågan är då om sådana vinster kan tillåtas kvittas mot andra kostnader eller förluster som uppkommit före eller efter aktieöverlåtelsen. Lagtexten talar endast om att det skall finnas obeskattade vinstmedel vid *aktieavyttringen*. Förarbetena ger ingen ledning. Grosskopf uttalar att syftet med vinstbolsreglerna är att förhindra att säljaren tillgodogör sig de obeskattade vinstmedlen, såsom lågbeskattad realisationsvinst, genom försäljning av aktierna till en köpare som kan eliminera beskattningseffekten på de obeskattade vinstmedlen. Enligt honom talar detta för att, om redan säljaren hade kunnat kvitta bort vinstmedlen, köparen hade inte haft några vinstmedel att tillgodogöra sig. Det saknas därför anledning att tillämpa vinstbolsreglerna.³⁷ Bergkvist anser att det skall ske en fiktiv taxering per aktieavyttringsdagen, som då skall ses som räkenskapsårets sista dag. Om taxeringen visar att det finns obeskattade vinstmedel i bolaget skall beskattning ske.³⁸ Bergkvists uppfattning står dock inte i överensstämmelse med lagtextens ordalydelse. Det talas om att det skall finnas obeskattade vinstmedel vid *aktieavyttringen* och ingenting om att taxering bör ske. De bokslutsdispositioner som tillåts vid taxeringen torde då inte vara tillåtna, eftersom de normalt sker efter aktieavyttringen.

I en opublicerad del av RÅ 1988 ref 149, som RR inte prövade,³⁹ uttalade RN att det skulle anses finnas obeskattade vinstmedel vid avyttring av inventarier, såvida inte bolaget med hänsyn till förhållandena vid tidpunkten för aktieavyttringen hade rätt till särskilt avdrag enligt 29 § 4 anvp 5 st KL

³⁵ Se t ex F 1975-03-07 § 2, Mb 1985:32:6, F 1987:16:3, F 1988:3:10 (RÅ 1989 ref 19 i ej refererad del). Jfr även F 1989:7:16, där sökanden frågade om vinstbolsreglerna var tillämpliga om han senare erhöll extra betalning för aktierna p g a att han avstod från pension. RN uttalade att tilläggsköpeskillingen i enlighet med gällande praxis, RÅ 1987 ref 131, skulle beskattas som realisationsvinst.

³⁶ Se RÅ 1989 ref 119 och RR:s dom 6/4 1990, målnummer 1217-1989, som behandlas i avsnitt 10.3.2.

³⁷ Grosskopf 1989 s 77 f.

³⁸ Bergkvist 1988 s 18 ff.

³⁹ RR fann dock i den prövade delen att vinstbolsreglerna var tillämpliga.

med belopp motsvarande vederlaget för inventarierna.⁴⁰ Enligt regeln har den skattskyldige rätt till avdrag med köpeskillingen för inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång om han tillämpar räkenskapsenlig avskrivning. Därigenom redovisar inte den skattskyldige någon vinst på sådana inventarier. Det är därför naturligt att det inte anses föreligga obeskattade vinstmedel i bolaget p g a en sådan försäljning.

Av RSV/FB Dt 1985:27 framgår att, om försäljningen av tillgångarna skall beskattas vid ett tidigare års taxering än aktieförsäljningen, det inte finns några obeskattade vinstmedel i bolaget och vinstbolagsreglerna därför inte kan bli tillämpliga.

I F 1975-10-24 § 4 hade ett bolag sålt alla sina tillgångar under räkenskapsåret 1/12 1974 – 30/11 1975. Vinsten skulle beskattas vid 1976 års taxering. Bolaget avsåg att sälja sina aktier 1/12 1975. RN ansåg att bolaget inte innehöll obeskattade vinstmedel per 1/12 1975.⁴¹

I den tidigare behandlade RR:s dom 8/3 1990, målnummer 4151-1989, diskuterade RN bl a rekvisitet *obeskattade vinstmedel*.⁴² Aktiebolaget X hade räkenskapsår 1/5 – 30/4. 1/5 1989 såldes samtliga tillgångar i bolaget för en köpeskillning som motsvarade de bokförda värdena. 2/5 1989 sålde sökanden aktierna i AB X. Frågan var om vinstmedel från försäljningar av lagertillgångar under räkenskapsåret 1988/1989 var obeskattade vid aktieavyttringen. RN besvarade frågan på detta sätt:

En första fråga är om vinstmedlen var obeskattade den 2 maj 1989. Ett argument för att så inte skulle vara fallet är att det räkenskapsår då vinstmedlen uppkommit hade löpt ut. På grund av att vinsten inte längre kunde neutraliseras genom transaktioner inom förvärvskällan skulle enligt argumentet vinstmedlen anses beskattade.

Enligt nämndens uppfattning saknas det emellertid anledning att begränsa bedömningen till förhållandena inom den förvärvskälla som tillgångarna hörde till. I exemplet kan åtgärder som neutraliserar bolagets skattepliktiga inkomst företas även i andra förvärvskällor. Sådana åtgärder är möjliga till utgången av februari 1989 såvitt avser förvärvskällor inom inkomstlagen inkomst av annan fastighet (kontantmässig redovisning), av tillfällig förvärvsverksamhet (i den mån avdrag för underskott är tillåtet) och av kapital samt – i princip t o m februari år 1990 såvitt avser förvärvskällor inom inkomstlagen inkomst av annan fastighet (redovisning enligt bokföringsmässiga grunder), av jordbruksfastighet och av rörelse. Nämnden anser därför att vinstmedlen är obeskattade till den 1 mars 1990.

⁴⁰ Se F 1988:9:19.

⁴¹ Se även F 1975-01-24 § 7 med likartad uppläggning och samma utgång. Jfr även F 1975-01-24 § 2 och Grosskopf 1989 s 75 f.

⁴² Se avsnitt 10.2.4.

RN menade att vinstmedlen var obeskattade så länge det var möjligt att kvitta bort dem mot underskott i andra förvärvskällor i samma eller andra inkomstslag. Vinstmedlen i det aktuella fallet skulle beskattas vid 1990 års taxering. Inkomster från förvärvskällor där beskattningsåret sammanfaller med kalenderåret 1989, liksom brutna räkenskapsår som går till ända före 1/3 1990, skall beskattas vid 1990 års taxering.⁴³ Det var därför möjligt att kvitta bort vinstmedel, som därigenom blev obeskattade, mot förvärvskällor där räkenskapsåret löpte ut före 1/3 1990.⁴⁴ Det är dock ovanligt att ett bolag har flera brutna räkenskapsår, och det bör därför i det enskilda fallet undersökas om bolaget har möjlighet att kvitta överskott efter det aktuella kalenderårets utgång. I övrigt är RN:s principiella resonemang riktigt och står väl i överensstämmelse med lagtexten.⁴⁵

Av RN:s förhandsbesked framgår att det inte skall vara möjligt att kvitta bort obeskattade vinstmedel genom bokslutsdispositioner eller andra avdrag, som hänför sig till en senare tidpunkt än aktieavyttringen. Förhandsbeskedet är numera överprövat av RR.⁴⁶ RR uttalade bl a:

Bolagets inkomst av rörelse för räkenskapsåret den 1 maj 1988 – den 30 april 1989 skall deklarerars år 1990 och alltså omfattas av 1990 års inkomsttaxering. Genom att vinsten efter utgången av räkenskapsåret inte längre kan neutraliseras genom transaktioner inom förvärvskällan ligger det visserligen närmast till hands att anse att de vinstmedel som finns i bolaget vid aktieavyttringen den 2 maj 1989 är beskattade. Såsom riksskatteverket funnit bör dock vid bedömningen av om vinstmedlen skall anses som beskattade eller obeskattade vid tillämpning av vinstbolagsreglerna hänsyn tas även till åtgärder som efter den 30 april 1989 kan vidtas i andra förvärvskällor för att neutralisera bolagets skattepliktiga vinst. Sådana åtgärder är möjliga i förvärvskällor för vilka kalenderåret är beskattningsår, t ex förvärvskällor inom inkomstslaget kapital. Med hänsyn till de möjligheter som föreligger att neutralisera bolagets rörelsevinster finner regeringsrätten i likhet med riksskatteverket att vinstmedlen får anses obeskattade vid aktieavyttringen.

RR uttalade att det är möjligt att neutralisera vinsten i rörelsen med hjälp av underskott i andra förvärvskällor. RR ansåg att detta är möjligt i förvärvskällor för vilka kalenderåret är beskattningsår, såsom förvärvskällor inom inkomstslaget kapital. RR har inte instämt i RN:s uttalanden om att andra förvärvskällor med brutet räkenskapsår som går ut efter kalenderåret,

⁴³ Se 3 § KL.

⁴⁴ Det är emellertid inte tillåtet för ett aktiebolag att ha mer än ett brutet räkenskapsår utan särskilt tillstånd, för vilket det krävs synnerliga skäl, se 12 § 4 och 5 st bokföringslagen. Om bolaget är delägar i handelsbolag hänförs dock inkomst från handelsbolaget till annan förvärvskälla än övriga inkomster, se 18 § 2 st KL.

⁴⁵ I det aktuella fallet ansågs inte vinstbolagsreglerna tillämpliga p g a att ett annat rekvisit inte ansågs uppfyllt, se avsnitt 10.2.4.

⁴⁶ Se RR:s dom 8/3 1990, målnummer 4151-1989, som även behandlas i föregående avsnitt.

men före 1/3 taxeringsåret, skulle räknas med. RR:s domskäl skulle kunna tolkas som så att vinstmedlen kan vara obeskattade åtminstone intill utgången av det kalenderår, under vilket det brutna räkenskapsåret löper ut.⁴⁷

Sammanfattningsvis kan konstateras att det är oklart vad som menas med uttrycket *obeskattade vinstmedel* i lagtexten. RR har dock i ett förhandsbesked förklarat att vinstmedlen är obeskattade så länge det är möjligt att neutralisera vinsterna med hjälp av underskott i andra förvärvskällor. Om bolaget har brutet räkenskapsår är vinstmedlen obeskattade åtminstone intill utgången av det kalenderår, under vilket det brutna räkenskapsåret löpt ut. RN ansåg att vinstmedlen var obeskattade före 1/3 under taxeringsåret. RR tog dock inte uttryckligen ställning fram till vilken tidpunkt vinstmedlen kunde anses vara obeskattade.

10.2.4 Obeskattade vinstmedel till följd av överlåtelsen

Det finns ofta obeskattade vinstmedel i ett bolag under löpande räkenskapsår. För att vinstbolagsreglerna skall kunna tillämpas krävs det dessutom att dessa vinstmedel uppkommit på grund av att större delen av tillgångarna har överlåtits. Det är tillräckligt att det finns en krona i obeskattade vinstmedel vid aktieavyttringen, men det måste föreligga ett *orsakssamband* mellan denna försäljning och den uppkomna obeskattade vinsten.⁴⁸ De obeskattade vinstmedlen måste ha uppkommit genom försäljning av s k reella tillgångar.⁴⁹ Frågan har prövats i praxis.⁵⁰

I förhandsbeskedsärendet RÅ 1983 Aa not 175 uttalades att tidigare års avsättningar till investeringsfonder, enligt 1955 års lag om konjunkturutjämning och 1979 års lag om allmän investeringsfond, visserligen utgjorde obeskattade vinstmedel, men dessa hade inte uppkommit till följd av inkråmsförsäljningen. Vinstbolagsreglerna ansågs därför inte vara tillämpliga.

Utgången är naturlig.⁵¹ De obeskattade vinstmedlen hade uppkommit genom tidigare gjorda investeringsfondsavsättningar som inte hade något samband med inkråmsförsäljningen. Regelns orsakssamband var därför inte

⁴⁷ Lösningen står i överensstämmelse med vad Bergkvist 1988 hävdar, se s 22. Jfr även Tollerz SN 1990 s 146 och jfr s 142.

⁴⁸ Se även prop 1972:93 s 32 f.

⁴⁹ Se vidare ovan i föregående avsnitt.

⁵⁰ Praxis är kommenterad av t ex Grosskopf 1989 s 78 ff och von Bahr SN 1990 s 50 ff.

⁵¹ Bergkvist pekar på ett särskilt problem med investeringsfonder enligt 1955 års lag. De skall återföras till beskattning om den förvärvskälla som fonden avsatts i upphörde. Enligt honom kan man inte vara saker på att de obeskattade vinstmedlen inte kan anses ha uppkommit till följd av inkråmsöverlåtelsen, se Bergkvist 1988 s 24.

uppfyllt. Utgången har varit densamma i ett antal förhandsbesked.⁵² Avsättning till resultatutjämningsfond och förnyelsefond som skett under ett tidigare beskattningsår har behandlats på samma sätt.⁵³ Dessa obeskattade vinstmedel har uppkommit under ett tidigare beskattningsår än det år då inkråmsöverlåtelsen skedde.⁵⁴

RR har numera tagit ställning till om obeskattade vinstmedel p g a varuförsäljning under året, uppkommit till följd av lageröverlåtelsen. I förhandsbeskedsärendet RÅ 1988 ref 149 hade större delen av bolagets tillgångar överlåtit till de skattemässiga restvärdena och någon beskattningsbar vinst hade därför inte uppkommit.⁵⁵ I bolaget fanns vid aktieöverlåtelsen obeskattade vinstmedel p g a att bolagets produkter hade sålts. RN ansåg dock i enlighet med tidigare praxis att vinstbolagsreglerna inte var tillämpliga.⁵⁶ Den obeskattade vinsten på varuförsäljningen hade inte uppkommit till följd av inkråmsöverlåtelsen. RN åberopade regelns avfattning och syfte till stöd för sin uppfattning. RR fann emellertid att vinstbolagsreglerna var tillämpliga med bl a denna motivering.

Avfattningen av vinstbolagsbestämmelserna utesluter inte det fallet att de obeskattade vinstmedlen härrör från den löpande varulagerförsäljningen. Det krävs dock att dessa vinstmedel kan sägas ha uppkommit till följd av att större delen av bolagets tillgångar överlåtit. För att sådant samband skall anses föreligga måste, med avvikelse från vad som är brukligt inom företaget eller inom branschen, återanskaffning av varor ha underlåtit i sådan omfattning att försäljningen framstår som ett led i den avveckling av verksamheten i bolaget som inkråmsöverlåtelsen innebär.

Av det anförda framgår att vinstbolagsbestämmelserna principiellt omfattar den situation som beskrivs i den aktuella ansökningen om förhandsbesked. Ansökningen utvisar inte att tillämpningen härav kan underlåtas. Vid sådant förhållande finner regeringsrätten att bestämmelserna i 35 § 3 mom sjunde stycket kommunalskattelagen skall tillämpas på aktieöverlåtelsen.

Enligt förarbetena kännetecknas den typiska vinstbolagsaffären av att obeskattade vinstmedel uppkommer p g a att bolagets inkråm har överlåtit. En överföring av bolagets inkråm till skattemässiga restvärden skall enligt förarbetena inte medföra att vinstbolagsreglerna blir tillämpliga.⁵⁷ Det är

⁵² Se t ex F 1984-05-25 § 2 (förhandsbeskedet fastställt av RR, se RÅ 1985 Aa not 48 (referatet innehållslöst) och F 1984-05-25 § 3 och jfr F 1987:14:9.

⁵³ Se 41 § d) KL och lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelsekonto. Se t ex förhandsbeskeden Mb 1985:32:6, MF 1986:8:1, F 1987:14:9, F 1987:16:3, F 1988:5:1, RÅ 1988 not 800 och F 1988:5:1.

⁵⁴ Se även med samma utgång MF 1986:8:1 (Särskild investeringsfond) och F 1984-10-26 § 6 (Investeringsfond för avyttrat fartyg och vinstfond). Se vidare Grosskopf 1989 s 78 ff.

⁵⁵ Se även de likartade målen RÅ 1988 not 800 och not 802, som är kommenterade av de Verdier SvSKT 1989 s 101 ff.

⁵⁶ Se t ex Mb 1985:33:2 och MF 1986:20:3.

⁵⁷ Prop 1972:93 s 33.

dock riktigt som RR påpekade i domskälen att vinst på varuförsäljning kan leda till att reglerna enligt sin ordalydelse kan tillämpas, om försäljningen är ett led i den avveckling av bolaget som inkråmsöverlåtelsen innebär.⁵⁸ Varuförsäljningen måste då ha skett som ett led i avvecklingen av verksamheten i den meningen att varor inte återanskaffats i den omfattning som är naturligt i branschen. I vad mån uppkomna vinstmedel i andra situationer än i RÅ 1988 ref 149 kan medföra att vinstbolagsreglerna blir tillämpliga har varit föremål för prövning i några opublicerade förhandsbesked både före och efter det att RÅ 1988 ref 149 avgjordes.

I F 1987:16:2 skulle de obeskattade vinstmedlen uppkomma genom att pågående arbeten skulle slutavräknas samma beskattningsår som aktieöverlåtelsen. Övriga pågående arbeten skulle slutföras under ett senare beskattningsår. Inkråmet i bolaget hade överlåtits till skattemässiga restvärden ett tidigare beskattningsår. RN uttalade att de obeskattade vinstmedlen inte hade uppkommit till följd av inkråmsöverlåtelsen vare sig om de slutavräknades under löpande beskattningsår eller under ett senare beskattningsår.⁵⁹

I F 1989:18:11 saknade bolaget lagertillgångar. Inventarierna hade sålts under föregående räkenskapsår, och vinsten vid försäljningen hade beskattats. Pågående arbeten i bolaget innefattade inte försäljning av varor från eget lager. De obeskattade vinstmedel, som uppkom när pågående arbeten avslutades under beskattningsåret, kunde därför inte enligt RN anses ha uppkommit till följd av överlåtelse av tillgångar i vinstbolagsreglernas mening. Bedömningen påverkades inte av att avslutade pågående arbeten belöpte på mer än ett räkenskapsår.⁶⁰

Pågående arbeten skall slutavräknas när arbetet är avslutat. Detta måste normalt ske oberoende av om verksamheten skall överlåtas senare under beskattningsåret. Orsakssambandet mellan slutavräkningen och inkråmsöverlåtelsen saknas därför oftast. Om ett arbete undantagsvis slutavräknas till följd av inkråmsöverlåtelsen och obeskattade vinstmedel uppkommer p g a varuförsäljning, kan vinstbolagsreglerna bli tillämpliga.⁶¹

I F 1987:14:7 drev ett aktiebolag byggnadsrörelse och ägde bl a två hyresfastigheter.⁶² Bolaget ägde även vid ansökningstillfället åtta tomter som ut-

⁵⁸ Jfr Bergkvist 1988 s 17.

⁵⁹ Målet är även behandlat tidigare i detta avsnitt.

⁶⁰ Målet är även behandlat tidigare i detta avsnitt.

⁶¹ Se vidare Grosskopf 1989 s 80, von Bahr SvSKT 1990 s 52, Tollerz SN 1990 s 143 f och Askenström SN 1990 s 147 ff.

⁶² Bolagets pågående arbeten kommenterades inte särskilt av RN, se närmare om pågående arbete ovan i detta och föregående avsnitt.

gjorde omsättningstillgångar. Ursprungligen hade bolaget köpt 64 tomter. Sökanden avsåg att överlåta byggnadsrörelsen till skattemässiga restvärden till ett närstående bolag. Tomterna skulle säljas under samma beskattningsår. Även hyresfastigheterna skulle eventuellt säljas under detta beskattningsår. Vid tidpunkten för aktieförsäljningen skulle bolaget innehålla obeskattade vinstmedel i form av vinst på den vanliga byggnadsverksamheten, p g a tomtförsäljningarna och eventuellt p g a försäljningen av hyresfastigheterna.

RN ansåg att vinst på reguljärt förekommande försäljningar i bolagets verksamhet inte skulle beaktas vid tillämpningen av vinstbolagsreglerna och motiverade detta:

Vid en bedömning i enlighet härmed får tillhandahållande av varor i samband med byggnadsarbeten och en avyttring av det kvarvarande markområdet anses utgöra inslag i den löpande verksamheten men inte en avyttring av hyresfastigheterna.

Förhandsbeskedet avgjordes före RÅ 1988 ref 149. Enligt detta skall vinst på löpande försäljning beaktas om den är ett led i överlåtelsen av verksamheten. Det är möjligt, om än inte säkert, att den löpande försäljningen i byggnadsrörelsen, eller i vart fall tomtförsäljningarna, kan ses som ett led i avvecklingen av verksamheten. Om så är fallet borde vinstbolagsreglerna i enlighet med RR:s praxis ha varit tillämpliga på dessa transaktioner. Avgörandet är därför möjligen överspelat av RÅ 1988 ref 149.

I RR:s dom 8/3 1990, målnummer 3110-1989, var varulagret vid tidpunkten för inkrämsöverlåtelsen lika stort som vid ingången av räkenskapsåret. RN fann att vinstbolagsreglerna inte var tillämpliga och motiverade detta:

Enligt förutsättningarna i ärendet kommer varulagret vid tidpunkten för inkrämsöverlåtelsen – som skall ske till bokförda värden – att vara minst lika stor som vid ingången av beskattningsåret. Med hänsyn härtill framstår försäljningen av varor i bolagets löpande verksamhet inte som ett led i den avveckling av verksamheten som inkrämsöverlåtelsen innebär. Vinstmedel på grund av varuförsäljningen kan därför inte sägas ha uppkommit till följd av att större delen av bolagets tillgångar överlåtits. Vinstbolagsbestämmelsen är således inte tillämplig (jfr RÅ 1988 ref 149).

RR ändrade inte RN:s förhandsbesked.

Om lagret är åtminstone lika stort vid inkrämsöverlåtelsen som vid början av året skall den löpande varuförsäljningen inte ses som ett led i avvecklingen av bolagets verksamhet.

I RR:s dom 8/3 1990, målnummer 4151-1989, hade lagrets värde minskat från cirka 7,7 miljoner kronor till 5,4 miljoner kronor samtidigt som varor under leverans från säljaren hade minskat från 3,4 miljoner kronor till 0,9

miljoner kronor och övriga varors värde ökat från 4,3 till 4,5 kronor.⁶³ RN uttalade att minskningen av lagret fick antas ha utgjort ett resultat av en rationalisering av verksamheten i bolaget och inte ett led i avvecklingen av denna. RR konstaterade bara kort att de obeskattade vinstmedlen kunde, mot bakgrund av de i målet angivna omständigheterna, inte till någon del kunde anses ha uppkommit till följd av en överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar. Vinstbolagsreglerna var därför inte tillämpliga.

Sammanfattningsvis kan följande konstateras. Genom RÅ 1988 ref 149 slog RR fast att obeskattade vinstmedel som uppkommit p g a *varuförsäljning* anses ha uppkommit som en följd av *inkråmsöverlåtelsen*, om återanskaffning av varor inte skett på ett sätt som är brukligt i företaget eller i branschen. Tidigare avgjorda förhandsbesked har i stor utsträckning blivit inaktuella genom detta mål. I senare avgjorda förhandsbesked har RN följt intentionerna i RÅ 1988 ref 149 och försökt precisera hur rättsfallet skall uppfattas. RN och RR har då uttalat att vinstbolagsreglerna inte är tillämpliga, dels om lagret är *lika stort* vid ingången av räkenskapsåret som vid tidpunkten för inkråmsöverlåtelsen, dels om lagret minskat p g a rationaliseringsvinster i lagerhanteringen.

10.2.5 Kan skatteflyktslagen bli tillämplig?

Vinstbolagsreglerna täcker inte in alla typer av s k vinstbolagsaffärer. Redan i förarbetena betonade departementschefen att vinstbolagsreglerna inte kunde användas om inkråmet överläts till skattemässiga restvärden.⁶⁴ Det är därför naturligt att RN i ett antal förhandsbesked förklarat att vinstbolagsreglerna eller skatteflyktslagen inte var tillämplig vid sådana överlåtelser.⁶⁵ Skatteflyktslagen har inte heller av RN ansetts tillämplig när något av rekvisiten i vinstbolagsreglerna brustit.⁶⁶

I RÅ 1989 ref 83 ansåg RN att vinstbolagsreglerna inte var tillämpliga när den skattskyldige istället för att sälja aktierna i vinstbolaget sålde aktierna i dess moderbolag. RN uttalade att vinstbolagsreglerna är stoppregler och att lagstiftaren får antas uttömmande ha reglerat i vilka fall bestämmelsen är avsedd att tillämpas. Att vidta transaktioner som faller utan-

⁶³ Förhandsbeskedet är även refererat i avsnitten 10.2.2 och 10.2.3 och kommenterat av Virin SN 1990 s 322 ff.

⁶⁴ Se prop 1972:93 s 33.

⁶⁵ Se t ex RR:s dom 8/3 1990, målnummer 3110-1989, där lagret var lika stort vid ingången av räkenskapsåret som vid aktieavyttringen, se föregående avsnitt. Skatteflyktslagen ansågs då inte tillämplig.

⁶⁶ Se t ex F 1984-03-16 § 9 (ej större delen av tillgångarna överlättna), F 1984-05-25 § 2 och F 1987-16:3 (inga vinstmedel uppkom genom att vinstmedel satts av till investeringsfond föregående beskattningsår).

för regelns tillämpningsområde strider därför inte mot lagstiftningens grunder. Skatteflyktslagen var därför inte tillämplig.

RR ändrade RN:s förhandsbesked och förklarade att skatteflyktslagen var tillämplig. Domstolen ansåg att det huvudsakliga syftet var att uppnå skatteförmåner och att förfarandet stred mot syftet med vinstbolagsreglerna.⁶⁷ RR diskuterade inte uttryckligen frågan om i vad mån det är möjligt att använda skatteflyktslagen mot försök att kringgå stoppregler. Enligt min mening borde detta vara möjligt endast i rena undantagsfall. Starka skäl talar dock för att skatteflyktslagen borde kunna användas mot transaktioner som dessa, som gjorts så gott som uteslutande för att kringgå en stoppregel.⁶⁸

Sammanfattningsvis kan konstateras att i RÅ 1989 ref 83 ansåg RR, men ej RN, att skatteflyktslagen kunde användas mot ett försök att kringgå vinstbolagsreglerna. Räckvidden av RR:s dom är dock oklar.⁶⁹

10.2.6 Sammanfattning

Sedan vinstbolagsreglerna trädde ikraft 1982 har det meddelats drygt 30 förhandsbesked. Reglerna är vaga, svårbegripliga och förarbetena är ytterst kortfattade. Varken publicerad eller opublicerad praxis ger svar på hur reglerna skall tolkas mer i detalj. Väsentliga frågor är inte besvarade.

Enligt vinstbolagsreglerna skall större delen av bolagets tillgångar ha överlåtits. Vad som förstås med uttrycken *tillgångar*, *obeskattade vinstmedel vid aktieavyttringen* och att vinstmedlen *finnas till följd av* tillgångsavyttringen är fortfarande till stor del oklart trots en relativt riklig praxis. RR har genom RÅ 1988 ref 149 slagit fast att även vinstmedel som härrör från varuförsäljning kan anses ha uppkommit till följd av inkrämsöverlåtelsen. Avgörandet står i strid med RN:s tidigare praxis, men RN har senare anpassat sin praxis så att den överensstämmer med RR:s praxis. Ännu har dock inte RR och RN kunnat besvara alla de nya frågor som blev ett resultat av

⁶⁷ RR yttrade även att departementschefen uttalat i olika förarbeten till skatteflyktslagen att likartade förfaranden stred mot grunderna för vinstbolagsreglerna. Dessa uttalanden är dock inte förarbeten till vinstbolagsbestämmelserna och skall därför enligt rådande rättskällelära inte tillmätas vikt, se härom t ex RÅ 1987 ref 45.

⁶⁸ Se närmare härom Bergström SvSKT 1989 s 450 ff. Se angående tidigare praxis t ex F 1987:16:2 och F 1988:5:2. Det bör anmärkas att RR även i RR:s dom 26/3 1990, målnummer 2557-1989, har ansett skatteflyktslagen tillämplig när en skattskyldig försökt att kringgå stoppreglen i 36 § 4 anvp sista stycket KL genom att sälja en fastighet till underpris till barns aktiebolag.

⁶⁹ I F 1989:18:11 ställdes inte frågan på sin spets. När aktierna i moderbolaget såldes fanns det visserligen obeskattade vinstmedel i dotterbolaget, men dessa ansågs inte ha uppkommit som en följd av att större delen av tillgångarna hade överlåtits. Eftersom dotterbolaget inte var ett vinstbolag i vinstbolagsreglernas mening, var det inte fråga om något kringgåendeförsök.

denna nya praxis. Även räckvidden av ett avgörande där RR förklarat, i strid med RN:s tidigare praxis, att skatteflyktslagen kan användas mot försök att kringgå vinstbolagsreglerna är oklar.

Frågan är om förhandsbesked kan förklara eller komplettera en tekniskt ofullkomlig lagstiftning. Praxis visar att många frågor förblir obesvarade. Det kan bli bero på att de skattskyldiga underlåter att söka förhandsbesked, men säkert även på att de underlåter att genomföra vinstbolagstransaktioner. Framställningen visar att förhandsbesked fyller en viktig funktion som prejudikat. Det kan emellanåt dröja innan RR avgör frågan. RN:s opublicerade praxis har då stort intresse som information. Det vore därför en fördel om RN:s praxis kunde publiceras.

Vinstbolagsreglerna kommer att avskaffas med verkan från 1/1 1991, vilket inte betyder att vinstbolagstransaktioner försvinner.⁷⁰ Det kommer fortfarande att vara lönsamt, om än mindre lönsamt än i dag, att vidta sådana transaktioner. I förarbetena har uttalats att vinstbolagsreglerna avskaffas på grund att transaktionerna inte längre är skattemässigt lönsamma. Det torde då vara svårt att hävda att normala vinstbolagstransaktioner fortsättningsvis skulle kunna angripas till exempel med stöd av skatteflyktslagen.

10.3 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter.

10.3.1 Inledning

Yrkesmässig byggnadsverksamhet eller handel med fastigheter beskattas i inkomstlagets rörelse. Den som icke yrkesmässigt säljer fastigheter beskattas för närvarande enligt 35 § 2 mom KL i inkomstlagets tillfällig förvärvsverksamhet,⁷¹ vilket oftast är fördelaktigare ur skattesynpunkt än beskattning enligt rörelsereglerna.

Den löpande inkomstbeskattningen av omsättningsfastigheter i byggnadsrörelse eller fastighetsförsäljningsrörelse är, innan skattereformen träder i kraft, i allmänhet fördelaktigare än beskattningen av anläggningsfastigheter. Det beror på att rörelseidkaren kan skapa reserveringsmöjligheter genom att skriva ned omsättningsfastigheter till högst 85 % av anskaffningsvärdet, samtidigt som han erhåller sedvanliga värdeminskningar

⁷⁰ Se prop 1989/90:110 s 472.

⁷¹ Fr o m 1/1 1991 sker beskattning i inkomstlagets kapital för fysiska personer och i inkomstlagets näringsverksamhet för juridiska personer.

avdrag på fastigheterna.⁷² Genom skattereformen försvinner dock denna reserveringsmöjlighet och de avgörande fördelarna med att äga omsättningsfastigheter.⁷³

Termerna byggnadsrörelse och handel med fastigheter är inte definierade i skattelagstiftningen, utan har utvecklats i praxis med utgångspunkt från de allmänna rörelsekriterierna i 27 § KL, som innebär att verksamheten skall bedrivas självständigt, yrkesmässigt och i förvärvssyfte.⁷⁴ Om verksamheten är av större omfattning, bedriver den skattskyldige oftast byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, men om den skattskyldige bygger eller bygger om fastigheter i relativt blygsam skala eller har sålt ett relativt begränsat antal fastigheter under kort tid, är det emellanåt svårt att dra gränsen mellan icke yrkesmässig och yrkesmässig verksamhet. Det finns åtskilliga mål där denna gränsdragning varit föremål för prövning.⁷⁵ Praxis är emellertid svårtolkad. Det är därför föga förvånande att många skattskyldiga söker förhandsbesked om huruvida de bedriver byggnadsrörelse eller handlar yrkesmässigt med fastigheter. Frågor om byggnadsrörelse är ett av de vanligaste ärendena hos RN.⁷⁶ De skattskyldiga får i allmänhet förhandsbesked i dessa frågor.

År 1981 lagreglerades området. Tidigare praxis gav upphov till åtskilliga problem. Det gällde bl a frågan om en fastighet utgjorde omsättningstillgång eller inte.⁷⁷ Både företagsskatteberedningen och departementschefen ansåg att det var önskvärt att definiera termen byggnadsrörelse, men fann det ogörligt att utarbeta en lämplig definition.⁷⁸ Departementschefen ansåg att företagsskatteberedningens definition av termen handel med fastigheter inte höll måttet, och överlämnade åt rättstillämpningen att klarlägga vad som menas med handel med fastigheter.⁷⁹ Vad som konstituerar byggnads-

⁷² Se 41 § 3 anvp 3 st KL och 29 § 7 anvp KL. Av den förstnämnda regeln framgår även att denna lagernedskrivning är tillåten på aktie och andel som utgör omsättningstillgång p g a att den utgör substitut för en indirekt ägd fastighet. I opublicerad förhandsbeskedspraxis har regeln bara tillämpats på fall som täcks av dess ordalydelse, och dessa ärenden är därför inte av intresse för framställningen, se t ex F 1989:9:12.

⁷³ Det var även fördelaktigare ur vinstdelningsskattesympunkt att få fastigheterna klassificerade som omsättningsfastigheter än som anläggningsfastigheter, se därom 3 och 4 § § vinstdelningsskattelagen (1983:1086) kommenterade av Lodin m fl 1989 s 369 ff. Vinstdelningsskattelagen gäller dock endast t o m 31/12 1990..

⁷⁴ Se närmare därom t ex i Lodin m fl 1989 s 130 ff.

⁷⁵ Se därom t ex SOU 1977:86 s 302 ff och jfr s 527 samt Lodin m fl 1989 s 206 ff.

⁷⁶ Se avsnitt 10.1.

⁷⁷ Se t ex SOU 1977:86 s 526 ff och prop 1980/81:68 s 150 f.

⁷⁸ SOU 1977:86 s 527 och prop 1980/81:68 s 150 f.

⁷⁹ Prop 1980/81:68 s 151.

rörelse eller handel med fastigheter avgörs därför i enlighet med tidigare praxis. Jag har av begränsningsskäl valt att inte behandla dessa frågor.

Genom 1981 års lagstiftning infördes regler om under vilka förutsättningar en fastighet, eller substitut för denna i form av andelar eller aktier i fastighetsförvaltande bolag, ingick i en byggnadsrörelse eller fastighetsförsäljningsrörelse. Även skattekonsekvenserna av benefika förvärv av omsättningstillgångar i byggnads- eller fastighetsförsäljningsrörelse i samband med rörelseidkarens död och av byggnadsarbeten på dennes egna fastigheter reglerades. Därigenom ansågs de största olägenheterna av att det saknades definitioner av byggnadsrörelse och handel med fastigheter i skatteförfattningarna minska.⁸⁰ Här behandlas inte praxis beträffande dessa definitioner utan avseende 27 § 3 och 4 anvp KL, där det finns en relativt rikhaltig praxis framförallt ifråga om byggnadsrörelse. Framställningen är disponerad på följande sätt. Först ges en inledande översikt över reglerna i 27 § 3 och 4 anvp KL och de nya regler som gäller efter 31/12 1990. Därefter behandlas frågan om i vad mån en fastighet kan utgöra en omsättningstillgång. Sedan avhandlas reglerna om i vad mån aktier eller andelar kan utgöra omsättningstillgångar i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Kapitlet avslutas med en utvärdering.

10.3.2 Kortfattad genomgång av gällande rätt

Det saknas en definition av vad som menas med byggnadsrörelse eller handel med fastigheter i inkomstskatteförfattningarna. I lagtexten konstateras bara kort att den som äger en omsättningsfastighet anses bedriva rörelse, varmed menas byggnads- eller fastighetsförsäljningsrörelse.⁸¹ I 27 § 3 och 4 anvp KL regleras sedan i vad mån en förvärvad fastighet blir en omsättningstillgång.

Av den skattskyldige ägda aktier och andelar i fastighetsförvaltande bolag, som är förvärvade efter 31/12 1982,⁸² skall ses som surrogat för omsättningsfastighet, om det fastighetsförvaltande bolaget äger en fastighet som hade utgjort omsättningsfastighet om den varit direktägd av den skattskyldige.⁸³ Enligt förarbetena skall en omsättnings- och anläggningsfastighet

⁸⁰ Prop 1980/81:68 s 151.

⁸¹ 27 § 3 anvp 4 st KL.

⁸² Se övergångsreglerna till reglerna SFS 1981:295.

⁸³ Driver det ägda bolaget däremot byggnadsrörelse eller handel med fastigheter beskattas en försäljning av aktie eller andel enligt reavinstreglerna. Värdeminskningsavdrag som gjorts på ett handelsbolags fastigheter skall enligt RN inte återföras till beskattning hos ägarna av andelarna i handelsbolaget, se t ex

behålla sin skattemässiga status för all framtid i samma ägares hand.⁸⁴ Detta gäller även om fastigheten övergår till annan genom bodelning eller arv i samband med ägarens dödsfall, men från denna regel finns det vissa undantag som framgår av 27 § 4 anvp 2 st a/-c/ KL. Skattekonsekvenserna av gåva av byggnadsrörelse eller fastighetsförsäljningsrörelse är inte lagreglerade. Enligt praxis sker ingen inkomstbeskattning med anledning av överlåtelsen, och fastigheterna behåller sin skattemässiga karaktär av omsättningstillgångar.⁸⁵

I RÅ 1989 ref 112 uttalade RN att uttagsbeskattning skulle ske när ett byggnadsbolag, som inte längre aktivt bedrev byggnadsrörelse, genom bodelning under äktenskapet överläts till byggmästarens hustru.⁸⁶ RR ändrade dock RN:s förhandsbesked och förklarade att uttagsbeskattning inte skulle ske bla med följande motivering.

Gåva av omsättningstillgångar i rörelse utlöser, såvida gåvan avser hela den förvärvskälla vari tillgångarna ingår, enligt praxis inte några inkomstskattekonsekvenser (uttagsbeskattning). Den omständigheten att en rörelse i realiteten inte består av annat än innehav av en eller flera fastigheter utan närmast framstår som en teknisk följd av lagstiftningen (se punkt 3 sista stycket av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen) föranleder inte annan bedömning. En överföring genom sådan bodelning som avses i ansökningen bör vad gäller uttagsbeskattning behandlas på samma sätt som gåva.

Av det anförda följer att överföringen av X:s fastigheter till hustrun inte medför att någon inkomst uppkommer hos honom. Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

RR slog fast att överlåtelse av en hel byggnadsrörelse, vari inte längre bedrivs någon aktiv rörelse, skall behandlas som gåva av en igångvarande byggnadsrörelse.

Gåva av enstaka omsättningstillgång medför uttagsbeskattning av rörelseidkaren och tillgången får normalt status av anläggningstillgång hos mottagaren, såvida inte denne bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.⁸⁷ Utagsbeskattning kan enligt praxis under vissa förutsättningar underlätas om hel rörelse eller förvärvskälla eller en avgränsad del av en

F 1989:12:3. RN motiverade utgången med att det saknas lagstöd eller annan grund för att beskatta ägarerna. Förhandsbeskedet stod i överensstämmelse med praxis beträffande äldre rätt, se RÅ 1985 1:88.

⁸⁴ Prop 1980/81:68 s 208 f.

⁸⁵ Se t ex RSV/FB Dt 1985:6 (RÅ 1985 Aa not 111 (notisen innehållslöst refererar)), RÅ 1988 not 709 och RÅ 1988 not 710.

⁸⁶ Situationen är densamma som vid överlåtelse av en vilande byggnadsrörelse genom gåva, se närmare därom nedan i detta avsnitt.

⁸⁷ Se t ex prop 1980/81:68 s 166.

verksamhet eller förvärvskälla överläts.⁸⁸ Det måste dock finnas ett starkt ägarsamband mellan köpare och säljare, samtidigt som fastighetens karaktär av omsättningstillgång inte får gå förlorad vid överlåtelsen.⁸⁹ I RÅ 1989 ref 119 hade enstaka anläggningstillgångar, som bestod av 1,5 skepp och som hade ett betydande värde, överförts till skattemässiga restvärden som understeg marknadsvärdena, mellan två aktiebolag som ägdes av samma fysiska personer.⁹⁰ RR ansåg att uttagsbeskattning skulle ske eftersom det inte förelåg sådana särskilda organisatoriska skäl bakom överlåtelsen som enligt praxis skulle kunna medföra att uttagsbeskattning kunde underlåtas.

Rättsfallet säger dock ingenting om att överlåtelse av enstaka omsättningsfastighet, som inte utgör en förvärvskälla, skulle kunna medföra uttagsbeskattning. Frågan har emellertid varit föremål för prövning i RR:s dom 13/6 1990, målnummer 4402-1989. Sökanden skulle överlåta en omsättningsfastighet till det skattemässiga restvärdet till ett nybildat aktiebolag, som han ägde samtliga aktier i. Aktiebolaget skulle påbörja handel med fastigheter. RN ansåg att fastigheten kunde överföras utan sökanden blev uttagsbeskattad.⁹¹ RR redogjorde först för praxis undantag från huvudregeln om uttagsbeskattning och som redovisats i föregående stycke. RR uttalade sedan:

Praxis skall emellertid inte uppfattas så att huvudregeln om uttagsbeskattning alltid skall frångås när de nu avsedda särskilda villkoren är uppfyllda. Den väsentliga grunden för att medge undantag får anses vara önskemålet att inkomstbeskattningen inte skall försvåra en av organisatoriska skäl betingad ändring av en företagsstruktur. Undantag bör därför komma i fråga främst när överlåtelsen kan uppfattas som ett led i en sådan företagsombildning (jfr RÅ 1989 ref 119). För detta fordras normalt att kontinuitet föreligger mellan den verksamhet som tillgången tillhört och den verksamhet till vilken den överförs. När en enstaka tillgång tas ur en rörelse av ett visst slag för att som apportegendom tillföras ett aktiebolag som skall bedriva rörelse av ett annat slag torde förutsättningarna för undantag i allmänhet brista.

Av handlingarna i målet framgår att X, som är 82 år gammal, fram till år 1967 bedrev byggnadsrörelse i enskild firma och att rörelsen det året överfördes till ett aktiebolag, i vilket han numera innehar 20 procent av aktierna och från vilket han under senare år inte uppburit några inkomster. Vidare framgår att han äger tre hyresfastigheter, vilka bebyggts i rörelsen och i enlighet därmed redovisas som omsättningstillgångar. Enligt ansökningen om förhandsbesked avser X att nu påbörja

⁸⁸ Se t ex domskälen i RÅ 1989 ref 119.

⁸⁹ Se RÅ 1989 ref 19 och RÅ 1988 ref 76.

⁹⁰ Beskattning skulle enligt RR även ske med stöd av 35 § 1 a mom (troligen) 3 st KL hos aktieägarna för den värdeöverföring som skedde från den ene till det andra aktiebolaget, se närmare om detta i avsnitt 10.5. Möjligen är dock regeln inte tillämplig på omsättningstillgångar. I sådant fall är regeln inte tillämplig här.

⁹¹ Målet refereras även i avsnitt 11.3.

rörelse i form av handel med fastigheter. I syfte att renodla verksamheten skall han förlägga den till ett nybildat aktiebolag. "För att tillföra bolaget substans" ämnar han överföra en av fastigheterna till bolaget som apportegendom. Apporten avses ske "till skattemässigt restvärde".

Vad som här upptagits om omständigheterna i målet och syftet med den planerade överlåtelsen ger inte vid handen att denna utgör led i en företagsombildning av det slag som kan motivera att huvudregeln om uttagsbeskattning frångås. Överlåtelsen skall därför föranleda att beskattning sker som om fastigheten hade avyttrats till marknadspris.

Med ändring av förhandsbeskedet besvarar regeringsrätten fråga 1 i enlighet med det anförda.

Av rättsfallet kan den slutsatsen dras att om en fysisk person överför en omsättningsfastighet eller annan omsättningstillgång till ett pris under marknadsvärdet till någon med vilken han har intressegemenskap, riskerar han att bli uttagsbeskattad såvida inte starka organisatoriska skäl talar för att detta kan underlåtas. Det är troligt att detta gäller även mellan bolag.⁹²

I RR:s dom 6/4 1990, målnummer 1217-1989, ansågs att omsättningsfastigheter, som överlätits inom en koncern till ett pris motsvarande 85 % av fastigheternas sammanlagda anskaffningsvärden, kunde med verkan vid taxeringen tas upp av köparen till dessa värden.⁹³ Fastigheterna utgjorde omsättningstillgångar både hos säljaren och köparen.

Sökanden i MF 1987:7:6 bedrev byggnadsrörelse. Han skulle till sina barn ge bort en andel i ett kommanditbolag som skulle bli ägare till en tomträtt. RN ansåg att överlåtelsen skulle behandlas som ett uttag ur hans rörelse med följande motivering.

Gåvan kommer inte att avse en hel rörelse utan endast en enstaka rörelsetillgång, låt vara den enda. Gåvan skall därför behandlas som ett uttag ur rörelsen, vilket innebär att andelens värde utgör intäkt av rörelse för S (dvs givaren, min anmärkning).

Sökanden bedrev byggnadsrörelse. Det är tveksamt om inte sökanden borde anses ha överlätit hela förvärvskällan trots att denna endast bestod av en enstaka tillgång. RN:s förhandsbesked är därför diskutabelt.

RN ansåg att tillgången inte erhöll status som omsättningstillgång i mottagarens rörelse enligt praxis. Utagsbeskattning skall då ske enligt praxis, vilket står i överensstämmelse med de principer som RR slog fast i RÅ 1988 ref 76.

⁹² I det nya skattesystemet gäller enligt 22 § 1 anvp 4 st KL att uttagsbeskattning skall ske om en tillgång tas ur en förvärvskälla, om inte särskilda skäl mot uttagsbeskattning föreligger. Utagsbeskattning är avsedd att underlåtas i enlighet med nuvarande praxis, se t ex prop 1989/90:110 s 557.

⁹³ Målet i icke överklagad del, F 1989:2:6, behandlas i avsnitt 10.3.3.1.

I MF 1987:10:15 uttalade RN att en överlåtelse genom gåva av en vilande byggnadsrörelse skulle uttagsbeskattas hos givaren. F 1987:17:10 fick motsatt utgång.⁹⁴ RR har numera i domskälen till RÅ 1989 ref 112 uttalat att det inte har någon betydelse att byggnadsrörelsen inte längre bedrivs aktivt.⁹⁵ Även om verksamheten inte bedrivs aktivt anses den skattskyldige driva rörelse vid en försäljning av fastigheten, och om han övergår till att aktivt arbeta med byggnadsrörelse gör han det i den "nyuppväckta rörelsen".

Av 27 § 3 anvp 3 st KL framgår att om byggnadsarbete har utförts på anläggningsfastighet i rörelsen, som direkt eller via handelsbolag bedrivs av fastighetsägaren, skall arbetet tas upp som intäkt i rörelsen. Rörelseidkarens eget arbete skall dock bara tas upp som intäkt om varor av *mer än ringa värde* tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet. Regeln har prövats mycket sparsamt av RN, utan att innebörden av vad som menas med varor av mer än ringa värde klarlagts.⁹⁶

Lagernedskrivningsrätten i byggnadsrörelse och handel med fastigheter slopas fr o m 1/1 1991. I övrigt behålls i stort sett nuvarande regler.⁹⁷

I fortsättningen behandlas endast reglerna i 27 § 3 och 4 anvp KL.

10.3.3 Fastighet som inte utgör omsättningstillgång

10.3.3.1 Undantagen i 27 § 3 anvp KL

Enligt 27 § 3 anvp KL är fastighet som förvärfvas av en skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter omsättningstillgång.⁹⁸ I regelns andra stycke finns dessa undantag:

a/ fastigheten uppenbarligen har förvärvats för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av fastighetsägaren, dennes make eller av fåmansföretag i vilket fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare,

⁹⁴ I F 1987:12:12 uttalade RN att uttagsbeskattning skulle ske så att den skattskyldige, som drev sin byggnadsrörelse i form av enskild firma, inte erhölet ett skattemässigt avdrag genom att överlåta rörelsen till ett aktiebolag för ett belopp som understeg de bokförda värdena sedan värdeminskningssavdragen hade återlagts. Detta följer av praxis. Förlusten var inte verklig utan sökanden flyttade tillgångarna från ett direkt ägande till ett indirekt ägande i aktiebolaget. Sådana skapade förluster är inte avdragsgilla i inkomstslaget rörelse, jfr t ex RÅ 1986 ref 52.

⁹⁵ Jfr även RÅ 1989 ref 92.

⁹⁶ I Mb 1985:10:2 skulle sökanden uppföra en sommarstuga. Sökanden drev dock inte personligen byggnadsrörelse och arbetet skulle inte utföras av sökandens byggnadsaktiebolag. Utagsbeskattning skulle därför inte ske.

⁹⁷ Se t ex prop 1989/90:110 s 576 ff. Nuvarande regler i 27 § 3 och 4 anvp KL motsvaras av nya regler i 21 § 4 och 5 anvp KL.

⁹⁸ Detsamma gäller enligt lagtexten om fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare i ett fåmansföretag, där fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång om den ingått i rörelsen.

b/ förvärvet avser en- eller tvåfamiljsfastighet som uppenbarligen skall stadigvarande användas som bostad för fastighetsägaren eller dennes make eller

c/ förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med den av fastighetsägaren bedrivna byggnadsrörelsen.⁹⁹

Oftast är knäckfrågan i ärendet huruvida sökanden bedriver byggnadsrörelse eller ej.¹⁰⁰ Sedan RN fastställt att sökanden bedriver byggnadsrörelse, har nämnden oftast bara tillämpat lagtexten och konstaterat att ovanstående undantag inte var tillämpliga. Det finns bara förhandsbesked som behandlar undantagen i 27 § 3 anvp a/ och c/ KL ifråga om byggnadsrörelse.

I F 1989:2:6 prövades bl a undantaget i 27 § 3 anvp 2 st a/ KL enligt vilket fastigheten *uppenbarligen* skall ha förvärvats för stadigvarande bruk i annan rörelse som drivs av fastighetsägaren.¹⁰¹ Byggföretaget använde cirka 53 respektive 60 % av fastigheterna i denna rörelse. RN uttalade att enligt departementschefen bör minst omkring 75 % av fastigheterna vara avsedda för rörelsen för att undantaget skulle vara tillämpligt.¹⁰² Undantaget ansågs inte tillämpligt och fastigheterna ansågs därför utgöra omsättningstillgångar.

RN har följt departementschefens uttalande om gränsdragningen mellan anläggnings- och omsättningstillgångar, som står i överensstämmelse med lagtexten. RN:s ståndpunkt framstår därför som naturlig.

Av förarbetena framgår att kravet på den utredning, som skall visa att det är uppenbart att en fastighet saknar samband med byggnadsrörelsen enligt 27 § 3 anvp 2 st c/ KL, är strängt. Undantaget är endast avsett att bli tillämpligt i uppenbara fall och gäller inte för fastighetsförsäljningsrörelse.¹⁰³ Enligt förarbetena skall hänsyn tas till samtliga föreliggande omständigheter. Stor vikt bör därvid läggas vid den lokala och funktionella an-

⁹⁹ I nya skattesystemet har undantaget b/ utgått p g a att en privatbostad inte kan ingå i det nya inkomstslaget näringsverksamhet, se prop 1989:90:110 s 659, s 692 och s 576 ff samt den nya regeln i 21 § 4 anvp KL.

¹⁰⁰ I två fall har sökanden inte bedrivit handel med fastigheter, men däremot ägt aktier i ett fåmansföretag som bedrev sådan verksamhet. I båda fallen ansågs inte sökanden bedriva handel med fastigheter. Av sökanden köpta fastigheter ansågs därför inte utgöra omsättningstillgångar för honom. I F 1989:5:16 hade sökanden inte bedrivit handel med fastigheter. I fåmansaktiebolaget ägdes aktierna av honom till 19 %, hans söner till 25 % vardera och VD:n till 31 %. I styrelsen ingick VD:n och sönerna, men inte sökanden. I F 1989:9:27 hade sökanden själv, direkt eller indirekt, köpt fem fastigheter och sålt tre stycken, varav en överförs till hustrun via bodelning. Han ägde 11 % av aktierna och var inte längre anställd i företaget utan var numera konsult åt företaget. I båda fallen var det klart att sökanden inte var företagsledare i fåmansföretaget.

¹⁰¹ RR överprövade inte denna men väl en annan fråga i ärendet, se RR:s dom 6/4 1990, målnummer 1217-1989, som behandlats i föregående avsnitt.

¹⁰² Se prop 1980/81:68 s 155.

¹⁰³ Se även prop 1980/81:68 s 155, s 157 och s 208.

knytningen mellan fastighetsförvärvet och den bedrivna rörelsen. Som exempel på detta nämns att en byggmästare, som bedriver sin verksamhet på ett lokalt och begränsat område, bör ha möjlighet att som kapitalplacering köpa en hyres- eller kontorsfastighet på annan ort, utan att fastigheten blir omsättningstillgång i hans rörelse.¹⁰⁴

Av 27 § 3 anvp sista stycket KL framgår att den som innehar en omsättningsfastighet skall anses bedriva rörelse. Av RÅ 1988 not 723 framgår att detta gäller även fastigheter som anskaffats innan de nya reglerna började gälla och som därför har karaktär som omsättningsfastighet enligt äldre, men inte nödvändigtvis enligt nu gällande rätt. Med hänvisning till detta mål förklarade RN i RR:s dom 8/3 1990, målnummer 790-1989, att sökanden A ansågs bedriva rörelse på grund av innehav av en hyresfastighet X, som anskaffats på 1960-talet. A köpte sedan ytterligare en hyresfastighet Y, varifrån sedermera avstyckades fastigheten Z. Y och Z var belägna i närheten av X. Med hänsyn härtill ansågs inte förvärvet av Y uppenbarligen sakna samband med A:s byggnadsrörelse.¹⁰⁵

RR konstaterade först att X utgjorde en omsättningstillgång i A:s byggnadsrörelse och uttalade sedan:

A har år 1983 köpt fastigheten Y, från vilken sedermera avstyckats Z. Byggnadsarbetena på båda dessa fastigheter har utförts av en i förhållande till A självständig entreprenör. Fastigheterna bildar enligt av länsskattemyndigheten lämnad uppgift inte någon med X sammanhängande enhet.

Med hänsyn till de sålunda föreliggande omständigheterna finner regeringsrätten att förvärvet av Y och Z uppenbarligen helt saknar samband med den av A bedrivna byggnadsrörelsen. På grund härav skall enligt punkt 3 andra stycket c/ anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen (1928:370) nämnda fastigheter inte anses som omsättningstillgång.¹⁰⁶

Trots att hyresfastigheterna låg i nära anslutning till en annan hyresfastighet som ingick i sökandens byggnadsrörelse, ansågs det uppenbart att dessa fastigheter inte ingick i hans rörelse. I förarbetena hade man som sagt närmast tänkt sig att fastighetsinnehav, som inte ingick i rörelsen, på annan ort skulle kunna tillåtas ligga utanför rörelsen. Men även om man bortser från

¹⁰⁴ Prop 1980/81:68 s 155.

¹⁰⁵ I F 1987:17:10 hade sökanden förvärvat och forvaltade sin egen fastighet som var belägen i närheten av hans övriga fastighetsinnehav. RN förklarade att undantaget i 27 § 3 anvp 2 st c/ KL inte var tillämpligt, utan fastigheten ansågs ingå i rörelsen. I F 1987:12:12 ansågs en fastighet utan närmare motivering ingå i byggnadsrörelsen.

¹⁰⁶ von Bahr, som var departementsråd när lagen tillkom och i praktiken ansvarig för regeln, var skiljaktig. Han uttalade att med hänsyn till att X, Y och Z var hyresfastigheter som var belägna i närheten av varandra, kunde det inte anses uppenbart att de saknade samband med A:s rörelse. Y och Z utgjorde därför omsättningstillgångar i A:s rörelse.

förarbetena kan det med fog ifrågasättas om det verkligen var uppenbart att fastigheterna saknade samband med byggnadsrörelsen.

I MF 1987:7:21 tog RN ställning till om undantaget i 27 § 3 anvp 2 st c/ KL var uppfyllt vid ett hypotetiskt förvärv av X AB av en hyresfastighet Q, som ägdes av Å KB. RN uttalade:

I detta hänseende är följande att anteckna. Fastigheten Q är en hyresfastighet i S med Y antal lägenheter. X AB bedrev, liksom sina föregångare och efterföljare, verksamhet avseende montering av prefabricerade hus. I detta arbete ingick invändig målning, inläggning av mattor m m. Vid ett tillfälle hade bolaget, eller möjligen dess efterföljare Z AB, utfört vissa reparations- och underhållsarbeten på ett flerfamiljs-hus. A som ägde X AB och var företagsledare i bolaget, har en bakgrund i bygg-branschen.

Enligt nämndens uppfattning kan omständigheterna inte anses ge vid handen att ett hypotetiskt förvärv av X AB av Å KB:s fastighet Q skulle ha uppenbarligen helt saknat samband med den av X AB bedrivna byggnadsrörelsen (bedömningen gäller oavsett om reparationsarbetena utfördes av X AB eller av Z AB). Undantaget i andra stycket vid c är alltså inte tillämpligt, varför fastigheten skulle ha blivit omsättningstillgång om den hade förvärvats av X AB.

Sökanden hade åberopat vad departementschefen anfört i prop 1980/81:68 s 155 som exempel på undantaget i 27 § 3 anvp 2 st c/ KL, nämligen att en byggmästare, som på entreprenad uppför småhus, köper en hyresfastighet på annan ort som kapitalplacering. Detta exempel verkar vara direkt tillämpligt på det aktuella fallet, men så är det inte. Rörelsen bedrivs inom Storstockholmsområdet och fastigheten är belägen inom samma område. Storstockholm måste ses som samma ort och förarbetsuttalandet passar därför inte in på det aktuella fallet. Departementschefen uttalar även att om fastigheten har upprustats genom den skattskyldiges försorg, fastigheten behandlas som omsättningstillgång i rörelsen.¹⁰⁷ Fastigheten hade rustats upp av sökandens bolag för cirka 100 000 kronor. RN:s uttalande står i överensstämmelse med såväl lagtextens ordalydelse som dess förarbeten.

Sammanfattningsvis kan följande sägas. Enligt huvudregeln är en fastighet, som förvärvats genom ett oneröst fång av en skattskyldig som bedriver byggnads- eller fastighetsförsäljningsrörelse, en omsättningstillgång. Från regeln finns det tre undantag, varav endast undantag c/ prövats i publicerad praxis eller i opublicerade förhandsbesked. I endast ett fall har ett fastighetsförvärv ansetts sakna samband med rörelsen. Det beror på att det enligt lagtexten krävs att det skall vara *uppenbart* att fastigheten inte ingår i rörelsen. I praktiken är det svårt att uppfylla detta stränga krav.

¹⁰⁷ Prop 1980/81:68 s 155.

10.3.3.2 Beskattning av ärvd fastighet

Av 27 § 4 anvp 1 st KL framgår att om skattskyldig förvärvar en fastighet genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död, utgör denna omsättningsfastighet även för honom endast om någon av förutsättningarna i regelns andra stycke är uppfyllda:

a/ den skattskyldige vid tidpunkten för förvärvet själv bedriver rörelse i vilken tillgången hade utgjort omsättningstillgång om den hade förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång,

b/ den skattskyldige avser att fortsätta den avlidnes rörelse eller

c/ annan skattskyldig än vad som avses under a) och b) förvärvar tillgång, som är nedskriven vid förvärvet, och avstår från att begära avskattning.¹⁰⁸

Förutsättningarna för att en ärvd omsättningstillgång skall få samma status i arvingens eller änkans hand är att denne antingen bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (a), eller att han avser att fortsätta den avlidnes rörelse (b), eller, för övriga skattskyldiga, underlåter att begära avskattning (c). I praxis har framförallt villkoret a) prövats genom förhandsbesked.

I F 1987:11:7 fråga F, dvs RÅ 1988 ref 76 i icke överklagad del, gällde frågan bl a vad som menas med uttrycket *själv bedriver rörelse* i 27 § 4 anvp 2 st a/ KL. Sökanden bedrev genom förmedling av ett byggnadsaktiebolag byggnadsrörelse, men drev inte själv byggnadsrörelse. Han hade ärvt aktier som var omsättningstillgångar i faderns rörelse. RN:s majoritet uttalade med ordförandens utslagsröst:

Ledet a i andra stycket innehåller inte någon motsvarighet till punkt 3 första stycket andra meningen ("Detsamma gäller om fastighetsägaren eller dennes make är företagsledare i ett fåmansföretag och fastigheten skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av fåmansföretaget"). Ledet a är således inte tillämpligt på X. Inte heller ledet b är tillämpligt på honom.

RN uttalade sedan att endast undantaget c/ kunde vara tillämpligt.¹⁰⁹ Sökanden bedrev byggnadsrörelse genom förmedling av juridisk person. RN:s majoritet ansåg dock att med uttrycket *själv bedriver rörelse* avsågs endast att den skattskyldige själv direkt bedrev byggnadsrörelse. Undantaget a/ ansågs därför inte tillämpligt. Minoriteten, fyra ledamöter, uttalade att uttrycket *själv bedriver rörelse* omfattar även det fallet att den skattskyldige indirekt bedriver byggnadsrörelse genom ett av honom ägt aktie-

¹⁰⁸ Av 27 § 4 anvp 3 st KL framgår att med avskattning avses att den skattskyldige tar upp nedskrivningens belopp som intäkt av rörelse för det år då förvärvet skedde.

¹⁰⁹ I det aktuella fallet ansågs därför i enlighet med lagtexten att de aktier som var avskattade eller som inte var nedskrivna skulle realisationsvinstbeskattas, medan övriga aktier skulle rörelsebeskattas.

bolag. Försäljning av ärvda andelar skulle därför rörelsebeskattas. Majoritetens ståndpunkt har mest fog för sig och står i överensstämmelse med lagtextens normalspråkliga betydelse.¹¹⁰

I F 1988:10:7 hade sökandena tidigare haft relativt underordnade ställningar i sin numera framlidne faders byggnadsaktiebolag. RN uttalade utan närmare motivering att omständigheterna inte var sådana att de skulle anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.¹¹¹

Sammanfattningsvis kan konstateras att RN prövat förutsättningarna för att arvinge själv skall anses bedriva rörelse i 27 § 4 anvp 2 st a/ KL, strikt i enlighet med regelns ordalydelse. Om den skattskyldige indirekt drivit byggnadsrörelsen genom att han varit företagsledare i ett fåmansbyggnadsaktiebolag, har regeln inte ansetts tillämplig.

10.3.4 Innehav av aktier eller andelar i fastighetsförvaltande bolag

Om rörelseidkare innehar aktie eller andel i fastighetsförvaltande bolag, kan aktien eller andelen under vissa förutsättningar behandlas som omsättningstillgång. Reglerna finns i 27 § 3 anvp 4 st KL som har följande lydelse.

Innehar skattskyldig aktie eller andel i fastighetsförvaltande företag och skulle någon av företagets fastigheter ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den innehafts av den skattskyldige, skall aktien eller andelen anses utgöra omsättningstillgång. Vad som nu sagts gäller endast om

a/ företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller make till företagsledare,

b/ intressegemenskap eljest råder mellan den skattskyldige och företaget eller

c/ företaget är ett handelsbolag.

Regeln gäller enligt övergångsbestämmelserna endast för aktie eller andel som förvärvats efter utgången av 1982.¹¹²

I MF 1986:19:10 gällde frågan bl a om bostadsrätter som ett byggnadsaktiebolag hade förvärvat utgjorde omsättningstillgångar. En bostadsrätt är en andel i en bostadsrättsförening som är en speciell form av ekonomisk

¹¹⁰ Se närmare om dessa frågor i Bergström 1987 s 14 ff med vidarehänvisningar.

¹¹¹ I F 1988 1:14 bedrev inte sökandena själva byggnadsrörelse. De ägde emellertid fastighetsandelar, som hade förvärvats genom gåva vid en tidpunkt innan de nya reglerna trätt i kraft, och då de var aktieägare i en fastighetsförsäljningsrörelse. Frågan var om sökandena kunde anses själva bedriva handel med fastigheter i 27 § 4 anvp 2 st a/ KL:s mening. RN uttalade: "Med hänsyn till att förvärven skedde genom gåva och övriga omständigheter erhöill emellertid enligt nämndens uppfattning andelarna trots detta inte karaktär av omsättningstillgångar. Innehavet av andelarna medför således inte att sökandena skall anses bedriva rörelse." I några andra fall har 27 § 4 anvp KL tillämpats i enlighet med sin ordalydelse och är därför av föga principiellt intresse, se t ex MF 1986:9:16, RR:s dom 15/12 1989, målnummer 630-1989 och F 1988:21:4.

¹¹² Se 3 p av övergångsbestämmelserna den 9 april 1981 (1981:295).

förening. Till andelen är knuten en nyttjanderätt till en bostad på obegränsad tid.

RN uttalade att lagtexten inte omnämnde bostadsrätter och yttrade sedan:

I äldre praxis har visserligen ansetts att innehavet av en bostadsrätt, när det gäller gränsdragningen mellan omsättnings- och anläggningstillgångar enligt då tillämpade normer, var att "jämföras med ägande" (RÅ 81 1:42). Detta berättigar emellertid inte till slutsatsen att 1981 års lagstiftning är tillämplig på bostadsrätter. Det är att märka att de nya reglerna i punkt 3 av anvisningarna till 27 § KL – även om de till stor del kan ses som en kodifiering av praxis – ändå innefattar principiellt nya lösningar som i vissa fall kan verka skärpande i förhållande till äldre praxis. Nämndens bedömning är att de nya reglerna inte är direkt eller analogt tillämpliga på bostadsrätter. Frågan om en bostadsrätt utgör omsättningstillgång eller ej får därför alltså avgöras med ledning av de principer som hade utvecklats i praxis innan 1981 års lagstiftning genomfördes.

RN:s uppfattning att en bostadsrätt inte kunde jämföras med en fastighet står i överensstämmelse med lagtext och förarbeten.¹¹³ Mer anmärkningsvärt är att RN ansåg att de principer som utbildats i praxis före 1981 års reform fortfarande skulle tillämpas.

Av RÅ 1981 1:42 framgick att bostadsrätt kunde utgöra omsättningstillgång om den byggdes om i större omfattning till betydande kostnader. RN menade dock att avgörandet inte fick uppfattas så att den *faktiska* förekomsten av byggnadsarbeten var en nödvändig förutsättning för att en bostadsrätt skulle betraktas som omsättningstillgång. Om en bostadsrätt förvärvats i syfte att det skulle utföras byggnadsarbeten på den, var den en omsättningstillgång även om arbetena ännu inte hade utförts. I det aktuella fallet hade byggnadsbolaget för avsikt att förvärva bostadsrätter som bestod av oinredda vindsytor, s k råvindsytor, och bygga om dem till bostadsrättslägenheter och därefter avyttra dem. RN fann att bostadsrätterna utgjorde omsättningstillgångar och skulle vid en försäljning beskattas enligt rörelsereglerna.

RN tog avstånd ifrån tanken att reglerna skulle tolkas fritt i syfte att kunna klassificera bostadsrätter som omsättningsandelar. Det är mer tveksamt om byggnadsrörelsereglerna i 27 § 3 och 4 anvp KL är exklusiva i den meningen att de reglerar vilka tillgångar som kan vara omsättningstillgångar i rörelse. Förarbetena besvarar inte frågan uttryckligen, men lagstiftaren hade endast tänkt sig att reglera de mest angelägna skattefrågorna såsom hur fastigheter, och surrogat för dessa aktier och andelar i fastighetsförvaltande bolag skall beskattas. Regleringen i 27 § 3 och 4 anvp KL får anses

¹¹³ Se prop 1980/81:68 s 160.

uttömmande reglera sådana tillgångar som nämns där, medan övriga tillgångar m m i byggnadsrörelse skall bedömas enligt praxis och allmänna beskattningsprinciper. RN:s ståndpunkt framstår därför som välmotiverad.

I MF 1986:3:9 gällde frågan om ett indirekt ägande – via ett kommanditbolag – av aktier i ett fastighetsförvaltande aktiebolag var att jämställa med ett direkt innehav av aktierna. RN konstaterade först att ett indirekt innehav av aktierna föll utanför regelns ordalydelse och uttalade sedan:

I prop 1980/81:68 s 160 f uttalade departementschefen efter att ha redogjort för tidigare praxis att utgångspunkten beträffande den nu aktuella regeln borde vara – i enlighet med dåvarande praxis – att aktierna och andelarna skulle behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om aktie- och andelsinnehavet kunde ses som ett alternativ till ett direktäggande. Med hänsyn till det nu anförda och till vad som i övrigt har uttalats i förarbetena om grunderna för lagstiftningen finner nämnden att bestämmelsen i punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 27 § KL bör tillämpas så att även en aktie eller en andel i ett företag som indirekt, via ett handels- eller kommanditbolag, äger en fastighet som skulle ha utgjort omsättningstillgång i den skattskyldiges hand, omfattas av bestämmelsen.

Ett indirekt ägande av aktie eller andel faller inte under lagtextens ordalydelse, men av förarbetena framgår att lagstiftaren tänkt sig att så skulle vara fallet.¹¹⁴ Enligt äldre praxis hade beskattning kunnat ske. Regleringen blev därför inte heltäckande på grund av ett förbiseende. Handelsbolag är inte skattesubjekt utan dess andelsägare beskattas för bolagets inkomster. Det kan knappast tillåtas att reglerna skulle kunna kringgå på ett så enkelt sätt att aktier och andelar överläts till ett handelsbolag. I andra sammanhang har RR jämställt indirekt aktieäggande via ett handelsbolag med direkt äggande.¹¹⁵ Direkt och indirekt äggande via handelsbolag behandlas oftast på ett likartat sätt i skatteavseende. Detta talar för att RN:s lösning, som förutsätter en fri tolkning av lagtexten, borde kunna accepteras.¹¹⁶

I MF 1987:8:4 var X företagsledare i ett fastighetsförvaltande fåmansaktiebolag A. A:s fastigheter hade utgjort omsättningsfastigheter i byggmästaren X:s ägo. Aktierna i A utgjorde därför omsättningstillgångar för X enligt 27 § 3 anvp 4 st KL. Frågan var nu om en överlåtelse av dessa aktier till ett aktiebolag B, som enligt förutsättningarna bedrev byggnadsrörelse, innebar att aktierna fick status som omsättningstillgångar i B:s ägo. Avgörande var om förutsättningarna i 27 § 3 anvp 4 st b/ KL om intresse-

¹¹⁴ Se prop 1980/81:68 s 160 f.

¹¹⁵ Se t ex RÅ 1982 1:43. En intern aktieöverlåtelse kan enligt lagtexten i 35 § 3 mom 8 st KL bara företas av en skattskyldig. I målet hade transaktionen vidtagits av ett handelsbolag som ju inte är ett skattesubjekt. RN, vars förhandsbesked inte ändrades av RR, ansåg att transaktionerna i skatteavseende hade vidtagits av handelsbolagets andelsägare och beskattade dessa.

¹¹⁶ Se även det likartade ärendet Mb 1985:32:12, som fick samma utgång med en likartad motivering.

gemenskap mellan A och B var uppfyllda.¹¹⁷ X ägde via två helägda aktiebolag 50 % av aktierna i B och resterande 50 % ägdes av en annan byggmästare. X skulle vara styrelseordförande i A och B.

I förarbetena uttalade departementschefen följande om vad som avsågs med termen intressegemenskap.

Med intressegemenskap avses – liksom på flera andra ställen i KL – att ägarföretaget och det fastighetsförvaltande företaget är moder- eller dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning.¹¹⁸

Någon definition av termen intressegemenskap togs emellertid inte in i lagtexten. RN fann att intressegemenskap förelåg mellan A och B med bl a följande motivering.

Vid en tolkning av villkoret vid b bör enligt nämndens uppfattning hänsyn tas – förutom till motivuttalandena – även till villkorets funktionella ställning i regelsystemet och till allmänt språkbruk. Beträffande det först nämnda ser nämnden villkoret närmast som ett komplement till villkoret vid a – att företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller make till företagsledare. Villkoret vid a kan uppfyllas redan vid ett relativt begränsat mått av ägande och inflytande. Det finns därför anledning att uppfatta området för begreppet intressegemenskap som mer vidsträckt än vad som följer av motivuttalandena. Detta torde också överensstämma med allmänt språkbruk.

I och med att det ansågs föreligga intressegemenskap mellan A och B blev aktierna omsättningstillgångar i B:s rörelse. RN:s resonemang är logiskt och klart. Det saknas anledning att följa motivuttalanden som innebär att lagtextens ordalydelse i betydande mån inskränks.¹¹⁹

Av förarbetena framgår att en fastighet behåller sin skattemässiga karaktär som omsättningsfastighet för all framtid i samma ägares hand.¹²⁰ I MF 1987:5:3 var frågan bl a om omsättningsandelar i ett fastighetsförvaltande dotterbolag förlorade sin ställning som omsättningstillgångar sedan bolaget avyttrat alla sina fastigheter till sitt ägarbolag. RN:s majoritet uttalade:

Den citerade bestämmelsen (27 § 3 anvp 4 st KL, min anmärkning.) – som inte uttryckligen reglerar om en aktie eller andel som utgör omsättningstillgång kan förlora denna karaktär – kan ges den tolkningen att en absolut förutsättning för att aktien eller andelen skall utgöra omsättningstillgång är att företaget vid den tidpunkt till vilken bedömningen skall hänföra sig också fortfarande innehar en fastighet. En konsekvens av en sådan tolkning är att en aktie eller andel i ett företag kan ändra karaktär p g a att företaget avyttrar sina fastigheter. Detta skulle innebära ett avsteg från tidigare praxis.

¹¹⁷ 27 § 3 anvp 4 st a/ och c/ KL ansågs, fullt riktigt, av RN inte vara tillämpliga i ärendet.

¹¹⁸ Se prop 1980/81:68 s 161 och se även s 209.

¹¹⁹ Se t ex Bergström 1987 s 14 ff med vidarehänvisningar och RÅ 1985 1:85.

¹²⁰ Prop 1980/81:68 s 208 f.

Den aktuella anvisningspunkten infördes som nämnts genom lagstiftning 1981. I denna lagstiftning reglerades uttryckligen vissa fall där en omsättningstillgång kan upphöra att ha denna karaktär, nämligen i övergångsbestämmelserna till lagstiftningen (byggmästares bostadsfastighet i vissa fall) och i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 27 § KL (omsättningstillgångar som förvärvats genom vissa benefika fång). I övrigt har sådana fall inte uttryckligen reglerats. Av förarbetena framgår inte heller att någon ändring i förhållande till tidigare praxis har varit avsedd.

Nämnden finner mot bakgrund av det ovan anförda – och särskilt att punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 27 § KL inte uttryckligen reglerar frågan om ändrad karaktär av en omsättningstillgång – att ägarbolagets aktier i dotterföretaget vid tidpunkten för utskiftningen respektive avyttringen skall anses alltså ha karaktär av omsättningstillgångar även vad avser aktier anskaffade efter utgången av 1982, trots att dotterföretagets fastigheter då överlätts till ägarbolaget. En avyttring av aktierna skall således redovisas i ägarbolagets rörelse, oavsett när aktierna förvärvades.

Nämndens majoritet ansåg att en omsättningsaktie alltid behöll denna karaktär, även om ifrågavarande bolag inte längre ägde några fastigheter.

Herrlin var av skiljaktig mening och uttalade att 27 § 3 anvp 4 st KL uttömmande får anses ange i vilka fall aktier eller andelar utgör omsättningstillgångar. Som villkor för att aktien skall utgöra omsättningstillgång gäller enligt regeln, att någon av det fastighetsförvaltande bolagets fastigheter skulle ha utgjort omsättningsfastighet om den innehafts direkt av bolagets ägare. Så kan inte vara fallet om bolaget inte äger någon fastighet. Det finns inte något undantag i lagtexten för det fallet att bolaget tidigare ägt en fastighet.¹²¹ Herrlin ansåg därför att ett byggföretags aktier i fastighetsförvaltande bolag upphör att vara omsättningstillgångar i och med att den sista fastigheten har försålts.

Av lagtextens ordalydelse framgår att skattemyndigheterna varje år skall ta ställning till om de indirekt ägda fastigheterna hade utgjort omsättningsfastigheter i byggnadsrörelse vid ett direkt ägande. När den sista fastigheten sålts skulle konsekvensen bli att andelarna inte längre anses utgöra omsättningstillgångar i brist på fastigheter i dotterbolaget. Utgångspunkten för reglerna är dock att en omsättningstillgång alltid behåller sin status i samma ägares hand. Starka skäl talar därför för majoritetens lösning, även om lagtexten är oklar och skulle kunna tolkas på olika sätt.

F 1989:16:5 var ett likartat fall och utgången i målet blev densamma som i MF 1987:5:3 med bl a följande motivering.

¹²¹ Herrlin menade även bl a att det inte kunde ha varit lagstiftarens mening att aktier eller andelar i företag som inte ägde några fastigheter skulle få skrivas ned till lägst 85 % av anskaffningsvärdet med stöd av 41 § 3 anvp 2 och 3 st KL.

Av grunderna för reglerna om beräkning av inkomst av byggnadsrörelse och handel med fastigheter får emellertid anses följa att aktierna behåller sin karaktär av omsättningstillgångar.¹²²

Sammanfattningsvis kan sägas att RN tolkat reglerna om aktie- och andelsinnehav i byggnadsrörelse med utgångspunkt från lagtexten och syftet med reglerna.

10.3.5 Sammanfattning

De nya reglerna i 27 § 3 och 4 anv. KL började tillämpas vid 1984 års taxering. Det finns många opublicerade förhandsbesked, men få publicerade mål beträffande dessa regler. Många frågor dock främst om de bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Dessa frågor är emellertid inte reglerade i skattelagstiftningen utan besvaras med stöd av praxis som utvecklats innan de aktuella bestämmelserna tillkom. I framställningen behandlas inte sådana frågor. Det finns dock relativt många opublicerade förhandsbesked som besvarar frågor av mera principiell och vägledande betydelse som hade förtjänat att bli publicerade.

Av särskilt intresse är att RN intagit en kritisk inställning till departementschefens uttalanden om hur reglerna skall tolkas, och därvid i flera fall bortsett från uttalanden som står i dålig överensstämmelse med lagtextens ordalydelse. Det vore önskvärt att dessa principiellt viktiga förhandsbesked publicerades, särskilt som reglerna kommer att finnas kvar i obetydligt förändrad form i det nya skattesystemet.¹²³

10.4 Utflyttning från Sverige

10.4.1 Inledning

I Sverige beskattas, med stöd av 53 § KL, i Sverige bosatta skattskyldiga för all inkomst som de förvärvat över hela världen.¹²⁴ Sverige har ingått ett stort antal dubbelbeskattningsavtal som kan inskränka, men inte utvidga, Sve-

¹²² Fastigheterna såldes till underpris till moderaktiebolaget som bedrev byggnadsrörelse. Ingångsvärdet på fastigheterna bestämdes till marknadsvärdet med motiveringen: "Av allmänna principer för beräkning av inkomst av rörelse följer att anskaffningsvärdet för en tillgång som har förvärvats genom utdelning utgörs av tillgångens marknadsvärde. Detta får anses galla om – som nu är aktuellt – ett aktiebolag har förvärvat en tillgång till underpris från ett dotterbolag, d v s delvis genom köp delvis genom utdelning." De allmänna principer RN:s majoritet åberopar framgår av t ex prop 1985/86:78 s 8 f och RÅ 1985 1:64.

¹²³ Möjligheten till nedskrivning på omsättningstillgångar slopas, se vidare prop 1989/90:110 s 576 ff.

¹²⁴ Se även 6 § 1 mom SIL.

riges beskattningsrätt. En skattskyldig kan därför anses bosatt utomlands med stöd av ett dubbelbeskattningsavtal, trots att han skall anses bosatt i Sverige enligt svensk rätt. Av utrymmesskal är det emellertid inte möjligt att här behandla frågor om bosättning enligt olika dubbelbeskattningsavtal. Framställningen koncentreras till reglerna om bosättning i Sverige, sedan någon flyttat från Sverige, i 53 § 1 anvp KL.

En svensk medborgare som avflyttat från Sverige kan alltjämt anses bosatt, och därmed oinskränkt skattskyldig i Sverige, om han fortfarande har en väsentlig anknytning till Sverige. Tidigare gällde enligt 53 § 1 anvp 2 st KL att intill tre år från avresan från Sverige (*treårsregeln*) skulle svensk medborgare alltjämt anses bosatt i Sverige, om han inte under beskattningsåret visade att han inte hade väsentlig anknytning till Sverige. Därefter skulle det allmänna visa om det alltjämt förelåg väsentlig anknytning till Sverige. Reglerna ändrades 1985 med verkan från 1987 års taxering och återfinns numera i 53 § 1 anvp 2 och 3 st KL.¹²⁵ Med väsentlig anknytning avses i stort sett detsamma som tidigare, men vissa ändringar och förtydliganden har gjorts i lagtexten. Bevisbörderegeln för den skattskyldige utsträcks till att gälla i fem år (*femårsregeln*), och till att omfatta även icke svenska medborgare som varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige under minst tio år.¹²⁶

Den tidigare regeln ansågs ha den bristen att den inte gällde om en person, som flyttat ut och därvid inte ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige, senare ökar sin anknytning till Sverige utan att för den skull bosätta sig här.¹²⁷ Detta ändrades så att det skall ske en omprövning varje år för att utreda om den skattskyldige har väsentlig anknytning till Sverige.¹²⁸ De nya reglerna innebär främst att väsentlig anknytning till Sverige är en bosättningsgrund för den som tidigare varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige.

RN har i ett stort antal ärenden tagit ställning till om en skattskyldig som avflyttat från Sverige haft sådan väsentlig anknytning att han skall anses bosatt i Sverige och beskattas som oinskränkt skattskyldig här enligt intern

¹²⁵ Ds Ju 1983:18, prop 1984/85:175 och SkU 1984/85:59. Av övergångsbestämmelserna framgår att äldre bestämmelser gäller för den som avrest från Sverige före 1/7 1982 och därefter inte haft sin hemvist eller stadigvarande vistats i riket. De nya bestämmelserna i andra stycket om väsentlig anknytning gäller dock om sådana omständigheter föreligger efter lagens ikraftträdande 1/7 1985, som enligt de nya reglerna kan medföra att en person anses bosatt här.

¹²⁶ En fyllig redogörelse för förarbetena ges av Mattsson SN 1990 s 189 ff och Bertler 1990.

¹²⁷ Se t ex prop 1984/85:175 s 12.

¹²⁸ Prop 1984/85:175 s 15.

rätt.¹²⁹ Fortsättningsvis skall RN:s praxis beträffande nuvarande bosättningsregler behandlas. Enligt dessa skall man med ledning av en helhetsbedömning avgöra om den skattskyldige har väsentlig anknytning till Sverige. Enligt förarbetena är det tillräckligt att den skattskyldige har väsentlig anknytning till Sverige och detta även om han har starkare band till något annat land.¹³⁰ Femårsreglen innebär att den skattskyldige under en femårsperiod efter utflyttningen har bevisbördan för att han inte har väsentlig anknytning till Sverige. Bevisbörderegeln har dock begränsad betydelse i förhandsbeskedsärenden, eftersom den skattskyldige måste redovisa sina anknytningsfakta för att få förhandsbesked. För att underlätta förståelsen av framställningen skall här göras en jämförelse mellan anknytningsmomenten enligt treårsregeln och femårsregeln.

¹²⁹ RN har också i många ärenden tagit ställning till var sökanden skall anses bosatt enligt olika dubbelbeskattningsavtal, men dessa ärenden behandlas inte här.

¹³⁰ Kommissionen för ekonomisk brottslighet föreslog att den skattskyldige skulle beskattas i Sverige om han hade starkare anknytning till Sverige än till något annat land. Detta kritiserades dock under remissbehandlingen, och departementschefen menade att det var tillräckligt att den skattskyldige hade väsentlig anknytning till Sverige, se prop 1984/85:175 s 11 ff. Detta uttalande har RR följt i RÅ 1989 ref 118. Målet behandlas senare i detta kapitel.

Femårsregeln

1. Den skattskyldige är svensk medborgare.
2. Den tidsrymd som han haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige.
3. Den skattskyldige har inte varaktigt bo eller hemvist på viss utländsk ort.
4. Den skattskyldige vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl.
5. Den skattskyldige har familj i Sverige.
6. Den skattskyldige har en bostad i Sverige inrättad för året-runtbruk.
7. Den skattskyldige bedriver näringsverksamhet i Sverige *eller* genom innehav av tillgångar, som *direkt* eller *indirekt* ger honom ett väsentligt inflytande i sådan näringsverksamhet, är ekonomiskt engagerad i Sverige.
8. Den skattskyldige innehar fastighet i Sverige.
9. Med 1–8 jämförliga förhållanden.

Treårsregeln

1. Fanns ej.¹³¹
2. Fanns ej.
3. Oförändrad.
4. Den skattskyldige vistas utomlands för studier eller *hälsans vårdande*.
5. Oförändrad.
- 6–8. Den skattskyldige har bo i Sverige. Den skattskyldige driver rörelse eller innehar fastighet i Sverige.
9. Med 3–8 jämförliga förhållanden.

I princip har anknytningsfakta från treårsregeln utökats med följande omständigheter i femårsregeln 1/ *svenskt medborgarskap*, 2/ *bosätningens längd*

¹³¹ Treårsregeln omfattade bara svenska medborgare.

i Sverige, 3/ *bostad* i Sverige för *åretruntbruk*, 4/ *ekonomiskt engagemang* i Sverige genom innehav av tillgångar som ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige.

Vid bedömningen av den skattskyldiges väsentliga anknytning till Sverige skall en helhetsbedömning göras med hjälp av dessa anknytningsfakta. I de nya reglerna har även tidigare praxis kodifierats.¹³² Här skall fortsättningsvis undersökas vilken betydelse anknytningsmomenten under punkterna 1–9 tillmäts.¹³³ Anknytningsfaktum 1 har inte åberopats som direkt skäl för väsentlig anknytning till Sverige i något fall, men har som senare skall visas vägts in i bedömningen. Det bör dock observeras att enligt förarbetena skall det ske en sammanvägning av alla anknytningsfakta för att utröna om den skattskyldige har väsentlig anknytning till Sverige. I den fortsatta framställning skall bara praxis som rör nu gällande regler behandlas.

10.4.2 Familjen kvar i Sverige

Ett viktigt anknytningsfaktum är att den skattskyldige har sin familj kvar i Sverige, se punkt 5 ovan. I förarbetena diskuterades varken när treårsregeln infördes 1966 eller när femårsregeln kom till 1984 vilken vikt det skulle tillmätas att familjen var kvar i Sverige. Av förarbetena framgår inte heller vilka familjemedlemmar som avsågs. I praxis tillmäts det faktum att hustrun bor kvar i Sverige stor vikt, och i allmänhet har den skattskyldige ansetts bosatt i Sverige om han efter utflyttningen har sin hustru i Sverige.¹³⁴ Enligt Lindencrona avses med familj endast icke yrkesverksam maka och underåriga barn.¹³⁵ Det är naturligt att med barn avses underåriga barn, eftersom vuxna barn endast undantagsvis lever ihop med föräldrarna. I praxis avses med barn endast underåriga barn,¹³⁶ men varken i förarbetena eller praxis har jag funnit något stöd för att familjen inte skulle omfatta även yrkesverksam maka.¹³⁷ Frågan är istället snarare i vad mån den skattskyldige kan förväntas återvända till Sverige. Om han brutit med familjen, vare sig han skilt

¹³² Se angående praxis beträffande treårsregeln Mattsson SvSKT 1975 s 373 ff och s 451 ff.

¹³³ Här bortses från övergångsreglerna till den nya femårsregeln, se därom SFS 1985:362.

¹³⁴ Se Mattsson 1989 s 32.

¹³⁵ Se Lindencrona i Lodin m fl 1989 s 505.

¹³⁶ Se t ex RÅ 1987 not 829 och F 1989:10:9.

¹³⁷ Se t ex MF 1986:3:11, i icke referad del av RÅ 1987 not 254, där maken var kvar i Sverige och verksam i familjeföretaget. Mannen bodde i Storbritannien, men hade kvar hustrun i Sverige, som han besökte under semester och större helger. Han ansågs bosatt i Sverige. Det fanns här andra viktiga anknytningsmoment, såsom att han behöll aktierna i familjeföretaget, där hans hustru var verksam, som sannolikt tillmäts avgörande vikt. Det är därför svårt att säga om anknytningsmomentet yrkesverksam hustru i Sverige varit tillräckligt för att han skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

sig eller inte, talar detta för att han inte längre har någon anknytning till Sverige.¹³⁸ Frågan har prövats i några opublicerade förhandsbesked.

I Mb 1985:10:16 skulle makarna antingen flytta ut från Sverige tillsammans eller så skulle maken stanna kvar här. I det förstnämnda fallet ansågs makarna inte bosatta i Sverige.¹³⁹ Om hustrun stannade kvar i Sverige ansågs mannen ha väsentlig anknytning till Sverige p g a att maken bodde i Sverige. Förhandsbeskedet är i övrigt inte närmare motiverat i denna del, men förmodligen ansågs det finnas möjlighet att han återvände till Sverige, i och med att hans hustru som han sammanlevde med inte flyttade med. Hans anknytning till Sverige var då fortfarande väsentlig, särskilt som han ännu inte flyttat ut och kunnat etablera sig på utländsk ort och därigenom fått anknytning dit.

I F 1988:21:18 framgick av handlingarna att sökanden flyttat utomlands 1/10 1982 och till Spanien 1/2 1985, där han och hans maka ägde ett radhus. Makarna var båda omkring 55 år gamla, och hade inga underåriga barn. Hustrun ägde en sommarfastighet på cirka 130 kvm på en attraktiv sommarort i södra Sverige. Sökanden vistades cirka åtta månader i Spanien och utförde sommararbete i Sverige åt sin tidigare arbetsgivare vilket gav honom en inkomst på cirka 30 000 kronor per år. Han hade inte någon anställning eller något arbete i Spanien och skulle 1/7 1989 få pension från Svenska Personal-Pensionskassan. Hustrun trivdes inte i Spanien utan avsåg att förvärva en bostadsrättslägenhet i Sverige och bosätta sig här, samt avyttra sin sommarbostad. Mannen frågade om han kunde anses bosatt i Sverige om hustrun flyttade till Sverige.¹⁴⁰ RN svarade att han fick anses bosatt i Sverige enligt intern rätt om hans hustru flyttade hit, och motiverade detta med att han fick anses erhålla väsentlig anknytning till Sverige om hustrun flyttade hit.

Sökanden hade viss anknytning till Sverige. Han arbetade under somrarna i Sverige åt sin förutvarande arbetsgivare. Han hade inte något arbete i Spanien. I och med att hans hustru skulle återvända till Sverige utan att någon brytning förelåg mellan makarna, fanns det en betydande risk att sökanden skulle återvända till Sverige. Han hade för övrigt för avsikt att vistats i relativt stor utsträckning i Sverige hos sin hustru. Detta talar sammantaget för att han hade väsentlig anknytning till Sverige. Enligt förar-

¹³⁸ Se Mattsson 1989 s 29.

¹³⁹ Makarna skulle då inte längre äga några tillgångar i Sverige.

¹⁴⁰ Han frågade även om han kunde anses vara bosatt i Spanien enligt dubbelbeskattningsavtalet med Spanien och fick ett jakande svar av RN. Endast detta svar överklagades till RR, som fastställde RN:s förhandsbesked i denna del, se RR:s dom 10/11 1989, målnummer 460-1989.

betena skall han då anses bosatt i Sverige, även om han har starkare band till Spanien.¹⁴¹ Det förhållandet att hustrun avsåg att flytta till Sverige talade för att mannen kunde återvända till Sverige och därför hade kvar sin anknytning hit.¹⁴²

I MF 1986:21:11 var S var svensk medborgare och bosatt sedan 1973 i Storbritannien, där även hans familj bodde. Hans barn var födda i Storbritannien. Han hade sedan tolvårsåldern bara vistats fyra år i Sverige och han var vid tiden för ansökan i 45-årsåldern. Familjen var bosatt på en fastighet, som han ägde och han bedrev sin affärsverksamhet utomlands. Han skulle avyttra sina aktier och andra tillgångar i Sverige. Han avsåg att förvärva en fritidsfastighet eller fritidsbostad för mellan 1 och 10 miljoner kronor. RN fann med hänsyn till omständigheterna i ärendet att sökandens förvärv av fastigheten eller bostaden inte innebar att han fick väsentlig anknytning till Sverige.

I F 1987:20:10 frågade samma sökande bl a, sedan han förvärvat fritidsbostaden, om han kunde anses oinskränkt skattskyldig i Sverige, om hans fru och barn väsentligen vistades i Sverige under terminerna, för att de båda äldsta barnen skulle kunna gå i skola i Sverige. RN ansåg att S inte kunde anses ha väsentlig anknytning till Sverige även om han behöll sin fritidsbostad i Sverige.

Sökanden hade uppenbarligen starkast anknytning till Storbritannien. Hustru och barn skulle visserligen under terminerna vistas i Sverige, men bo i hemmet i Storbritannien under loven. Detta pekade på att familjen skulle fortsätta att bo i Storbritannien. Det var därför naturligt att anse att han inte hade väsentlig anknytning till Sverige.

Sammanfattningsvis kan sägas att det förhållandet att familjen bor i Sverige är ett mycket starkt skäl för att den skattskyldige fortfarande har kvar sina band med Sverige på ett sådant sätt att han har väsentlig anknytning hit. Därigenom anses han bosatt här.

10.4.3 Bostad i Sverige

10.4.3.1 Bostad med permanentstandard

Om den skattskyldige behåller bostadsrätt eller fastighet som tidigare fungerat som permanentvilla i Sverige, är detta ett väsentligt anknytnings-

¹⁴¹ Se ovan i avsnitt 10.4.1.

¹⁴² Se Mattsson SvSKT 1975 s 385 angående äldre rätt.

faktum som talar för att den skattskyldige skall anses bosatt i Sverige.¹⁴³ Detsamma gäller om sökanden behåller en hyresrätt, som varit hans permanentbostad i Sverige.¹⁴⁴ Om en person behåller sin tidigare permanentbostad i Sverige talar detta ofta starkt för att han kan ha för avsikt att åter bosätta sig här. Enligt tidigare praxis var innehav av en fritidsfastighet ett anknytningsfaktum av underordnad betydelse. Utlandssvenskar ansågs i allmänhet inte bosatta i Sverige, om de som enda anknytningsfaktum hade en fritidsfastighet eller bostad i Sverige, även om den var inrättad för permanentboende.¹⁴⁵

År 1985 ändrades reglerna. Som ett anknytningsfaktum anges nu bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk. Enligt departementschefen kan fritidshus, som är inrättade och möjliga att utnyttja för åretruntbruk och som är belägna i attraktiva områden, få ökad betydelse vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger.¹⁴⁶ Vilken vikt bostaden skall tillmätas varierar enligt förarbetena från fall till fall. En fjällstuga bör inte tillmätas samma tyngd som en fastighet belägen i en storstadsregion, där gränsen mellan permanentboende och fritidsboende under årens lopp kan ha suddats ut. Inte heller bör en sommarbostad som kan bebos åretrunt, men som är belägen på en plats, t ex en ö, som endast med svårighet eller inte alls kan nås under vissa tider av året, tillmätas samma tyngd som en centralt belägen bostad.¹⁴⁷ Skatteutskottet underströk särskilt att *enbart* innehav av en fritidsfastighet för åretruntbruk inte kunde utgöra någon grund för bosättning i Sverige.¹⁴⁸ Av praxis framgår att innehav av en icke vinterbonad fritidsfastighet eller av en fastighet som är belägen i ett icke attraktivt område tillmäts liten betydelse.¹⁴⁹ I praxis har även andra mer svårbedömda fall varit föremål för prövning.

I Mb 1985:35:13 var makarna J bosatta i Schweiz sedan 1978 och mannen var numera pensionerad från sin anställning i Sverige, men skulle biträda sin arbetsgivare på arvodesbasis. Makarnas underåriga barn gick i skola i Schweiz och familjen avsåg att bo kvar i Schweiz under överskådlig tid.

¹⁴³ Se t ex Ds Ju 1983:18 s 51 f, F 1989:10:9 och angående äldre rätt Mattsson SvSkT 1975 s 469 f och Mattsson 1984 s 27 f.

¹⁴⁴ I F 1987:13:8 ansågs sökandena ha väsentlig anknytning till Sverige enligt intern rätt p g a de behöll sin bostad i Sverige, där tillhörigheter förvarades i avvaktan på att bostad skulle ordnas utomlands.

¹⁴⁵ Se Mattsson 1984 s 28.

¹⁴⁶ Prop 1984/85 s 13.

¹⁴⁷ Prop 1984/85:175 s 28.

¹⁴⁸ SkU 1984/85:59 s 14.

¹⁴⁹ Se t ex RÅ 1987 not 829, MF 1986:5:11 och MF 1986:13:4.

Makarna J skulle nu bygga ut bostadshuset på en jordbruksfastighet, som de använde som fritidsfastighet, så att den kunde användas som permanentbostad. RN fann att makarna skulle anses sakna väsentlig anknytning till Sverige såväl enligt äldre som enligt nuvarande regler.¹⁵⁰ Makarna hade vid en helhetsbedömning en relativt svag anknytning till Sverige, även sedan fritidsfastigheten byggts om för åretruntbruk. Det kan konstateras att om en utlandssvensk som tidigare inte ansetts skatterettsligt bosatt i Sverige, förvärvar en fritidsfastighet i Sverige med åretruntboendestandard eller bygger om den till sådan standard, denne anses inte enligt RN:s praxis enbart p g a detta skatterettsligt bosatt i Sverige.¹⁵¹

En annan fråga är att, om sökandens permanentbostad i samband med utflyttningen övergår till att bli fritidsbostad för honom och hans familj innebär att han skall anses ha väsentlig anknytning till Sverige. I F 1989:10:9 hade sökanden fått en chefstjänst utomlands och han och hans fru skulle flytta utomlands. De hade inga hemmavarande underåriga barn.¹⁵² Han ägde en bostadsrätt i Stockholm, som tidigare hade fungerat som familjens permanentbostad, och en bostadsrätt i svenska fjällvärlden som fungerade som fritidsbostad. Han och hans hustru ägde var sitt fritidshus med låg standard. RN uttalade att sökanden skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige och därför bosatt här, om familjen behöll alla dessa tillgångar. Det gällde även om bostadsrätten i Stockholm hyrdes ut till deras vuxna barn, som senare skulle förvärva denna när de hade råd. Om denna bostadsrätt såldes skulle sökanden inte anses bosatt i Sverige.

Fritidshus eller lägenheter som inte är belägna i attraktiva områden och/eller inte kan utnyttjas året om tillmäts inte någon avgörande vikt, liksom bostad som inte är utrustad för permanentbruk. Målet visar att det spelar mindre roll att den skattskyldige har tillgång till flera fritidsfastigheter. Detta står i överensstämmelse med förarbetena och förefaller vara en naturlig lösning. I RÅ 1987 not 800 var makarna S bosatta i Spanien sedan 1972 p g a medicinska skäl.¹⁵³ Makarna S avsåg att skaffa en bostadslägenhet i Stockholms norra förorter. De ansågs med hänsyn till omständigheterna inte få väsentlig anknytning hit genom att anskaffa en lägenhet i Sverige.¹⁵⁴

¹⁵⁰ Se även t ex MF 1986:6:18.

¹⁵¹ Se t ex även MF 1986:11:15, MF 1986:17:10, MF 1986:21:11, F 1987:16:13 och F 1988:8:3.

¹⁵² Samma utgång i det likartade ärendet F 1988:15:4.

¹⁵³ Se även RÅ 1987 not 801.

¹⁵⁴ RR ändrade inte RN:s förhandsbesked.

Makarna hade bott länge i Spanien av medicinska skäl och kunde därför antas göra så även fortsättningsvis. Utgången framstår därför som naturlig.

Av RN:s övriga praxis framgår att den som tidigare varit bosatt i Sverige, men som numera anses skatterättsligt bosatt utomlands, inte anses bli skatterättsligt bosatt i Sverige enbart genom det faktum att han skaffar sig en bostadslägenhet i Sverige.¹⁵⁵ Enligt RN:s opublicerade praxis gäller detta även om den skattskyldige köper en bostadsrättslägenhet i Sverige.¹⁵⁶ Sökanden måste dock fortsätta att ha sin stadigvarande hemvist på utländsk ort. Det är naturligt att det faktum att någon anskaffar en bostad i Sverige för kortare vistelser tillmäts låg vikt som anknytningsfaktum till Sverige.

10.4.3.2 Fastighet

Detta anknytningsfaktum är oförändrat sedan tidigare lagstiftning och inte närmare kommenterat i förarbetena till femårsregeln. Med fastighet avses jordbruksfastighet, hyreshusfastighet och villafastighet.¹⁵⁷ Tidigare har innehav av värdefulla fastigheter i Sverige starkt talat för att fastighetsägaren skall anses bosatt i Sverige såväl enligt tre- som femårsregeln.¹⁵⁸ Genom RÅ 1989 ref 18 har rättsläget förändrats.¹⁵⁹

E, som är svensk medborgare, hade sagt upp sig från sin tjänst i Sverige och flyttat till Cypern, där han vid tiden för ansökan hade bostad, uppehållstillstånd, arbetstillstånd och fast anställning. Han uppbar från sin förutvarande arbetsgivare i Sverige ett månatligt belopp, som utgick till dess han uppnått pensionsåldern men som inte var förenat med arbetsplikt. Han saknade bostad och arbete i Sverige, var frånskild och hade inga underåriga barn. I samband med sin utflyttning 1985 överlät han sin permanentbostad, fritidsbostad och övriga fastigheter i Sverige med undantag för två hyresfastigheter. Dessa var taxerade för 3 245 000 kronor och gav hyresintäkter på sammanlagt 1 250 000 kronor. Förvaltningen av fastigheterna skedde genom ett bolag, utan att E tog någon aktiv del i denna. Sedan utflyttningen hade sökanden vistats sammanlagt cirka tre veckor i Sverige. RN uttalade

¹⁵⁵ Se t ex MF 1987:9:2 och MF 1987:12:11.

¹⁵⁶ Se t ex F 1988:8:22 och F 1989:9:16.

¹⁵⁷ Se Lodin m fl 1989 s 505. Om en mindre jordbruksfastighet fungerar som fritidsbostad för den skattskyldige betraktas den som fritidsbostad, se t ex F 1988:9:1 och vidare om fritidsbostäder i föregående avsnitt.

¹⁵⁸ Se beträffande femårsregeln t ex Mb 1985:30:5 och MF 1986:13:12 som behandlas nedan, och beträffande äldre rätt Mattsson SvSkT 1975 s 461 ff.

¹⁵⁹ Målet behandlas av Mattsson Skattenytt 1990 s 203 ff.

att E var skatterättsligt bosatt i Sverige enligt intern rätt. RR redovisade först de omständigheter som referats ovan och yttrade sedan:

Av utredningen framgår således att E numera har varaktigt bo och hemvist på Cypern och att hans huvudsakliga anknytning till Sverige – förutom den periodiska ersättningen från hans förutvarande arbetsgivare – är de två hyresfastigheter i Malmö om vilkas avyttring nu är i fråga. Om dessa fastigheter är upplyst att de har ett sammanlagt taxeringsvärde om 3 245 000 kr och ger hyresintäkter om sammanlagt 1 250 000 kr. Annat har emellertid inte framkommit än att förvaltningen av fastigheterna sker genom ett företag, utan att E tar aktiv del häri. Även om E genom fastighetsinnehavet har kvar ett visst ekonomiskt engagemang i Sverige, kan vad som framkommit därom inte tillmätas den vikt att han vid en samlad bedömning av alla upplysta omständigheter skall anses fortfarande ha en sådan väsentlig anknytning här som avses i punkten 1 andra stycket anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen. E skall därför inte anses i beskattningshänseende vara bosatt i Sverige.

RR gjorde en helhetsbedömning av sökandens anknytningsfakta till Sverige. En kapitalplacering i två värdefulla hyresfastigheter medförde inte att han hade väsentlig anknytning till Sverige. Departementschefen uttalade att kapitalplaceringar i Sverige inte borde påverka bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger.¹⁶⁰ I domskälen betonade RR att sökanden inte tog aktiv del i förvaltningen av fastigheterna, utan detta sköttes av ett från honom fristående bolag. En sammanvägning mellan E:s starka bindningar till Cypern och det förhållandet att han hade kvar ett visst ekonomiskt engagemang i Sverige gav dock vid handen att han inte hade väsentlig anknytning till Sverige.¹⁶¹ Om sökanden inte själv förvaltar sina fastigheter synes fastighetsinnehavet ha en mindre betydelse som anknytningsmoment än att t ex sökanden behåller sin tidigare permanentfastighet. I det senare fallet föreligger risk för att sökanden kommer att flytta tillbaka till Sverige. Frågan är dock om inte ett större fastighetsinnehav kan anses innebära ett väsentligt ekonomiskt engagemang i Sverige, även om förvaltningen av fastigheterna sköts av andra. Möjligen kan utgången i det senare i detta avsnitt behandlade målet RÅ 1989 ref 103 ge en antydning om detta. Det är dock inte möjligt att säga vilken betydelse, objektivt sett, ett fastighetsinnehav har vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger, eftersom en sammanvägning med andra anknytningsfakta alltid skall göras. Det bör observeras att hyresinkomster är näringsinkomster, som faller in under såväl anknytningsfaktum 7 som 8, se därom i avsnitt 10.4.1. RR uttalade i målet att sökanden genom sitt fastighetsengagemang hade kvar *ett visst ekonomiskt engagemang i Sverige*, vilket sna-

¹⁶⁰ Prop 1984/85:175 s 14.

¹⁶¹ Jfr Mattsson SN 1990 s 189 ff.

rare ger associationer till lagtexten beträffande anknytningsfaktum 7 (ekonomiskt engagemang) än till anknytningsfaktum 8 (fastighetsinnehav).

Likartade frågor har prövats i tidigare opublicerad och senare publicerad praxis. I Mb 1985:30:5 hade sökanden flyttat till Storbritannien och var bosatt där sedan 1982. Han hade bostad och arbete i Storbritannien och hade under 1984 vistats i Sverige 35 dagar. Han var fränskild och hans f d hustru bodde med barnen i Sverige, men umgänget med barnen skedde i hans hem i Storbritannien. Hans enda anknytning till Sverige var ett gods, som han tidigare bott på och som hade ett taxeringsvärde som var mycket högt. Godset gav en avkastning på 1 300 000 kronor. Han deltog inte i driften eller förvaltningen. RN uttalade att han var skatterättsligt bosatt i Sverige även sedan bevisbördan övergått på det allmänna, med hänsyn till innehavet av godset och den avkastning detta gav.

Sökanden hade behållit sitt gods, där han tidigare bott, och den stora avkastning detta gav. Därigenom fick han anses ha behållit ett betydande ekonomiskt intresse i Sverige. Det var här fråga om inkomst av jordbruksfastighet, som naturligen är inkomst av näringsfastighet och även faller in under anknytningsfaktum 7.¹⁶² Vid en helhetsbedömning är det naturligt att anse att sökanden behållit ett så väsentligt inflytande i näringsverksamhet, att han får anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Godset hade tidigare utgjort hans permanentbostad och det kunde därför föreligga viss risk för att han skulle flytta tillbaka hit. Han skall därför anses bosatt i Sverige trots att han har starkare anknytning till Storbritannien än till Sverige. Avgörandet står i överensstämmelse med RÅ 1989 ref 18.¹⁶³

I MF 1986:13:12 hade sökanden i september 1985 flyttat till Spanien, där hon hade en bostad. Hon var ogift och hade inga barn. Hennes far och syskon var redan bosatta i Spanien. Hon hade avyttrat eller tagit med sig sina tillhörigheter, men hon ägde fortfarande hälften av två industrifastigheter, som var taxerade sammanlagt för 6 500 000 kronor och gav en nettointäkt år 1985 på sammanlagt 866 772 kronor. Andra hälften ägde hennes bror. Någon rörelse bedrevs inte på fastigheterna utan dessa förvaltades enbart. Hon ägde även vissa skogsfastigheter, som hon eventuellt skulle sälja. Frågan var om dessa anknytningsfakta var tillräckliga för att hon skulle anses bosatt i Sverige i skatterättsligt hänseende enligt intern rätt. RN uttalade bl a:

¹⁶² Se om detta ovan i avsnitt 10.1.

¹⁶³ Se även RÅ 1989 ref 118 som behandlas nedan.

Med hänsyn till vad som sålunda framkommit om värdet och avkastningen får innehavet av andelen i fastigheterna i sig anses utgöra ett så starkt anknytningsmoment till Sverige att X skall anses bosatt här även efter utflyttningen till Spanien. Huruvida hon behåller eller avyttrar sitt övriga fastighetsinnehav förändrar således inte bedömningen.

Av handlingarna i målet framgår inte om hon deltog i förvaltningen av industrifastigheterna, men så var det förmodligen inte. Liksom i RÅ 1989 ref 18 var hennes anknytning till Spanien stark, hon hade bostad där, hon hade inga tillgångar i Sverige förutom fastigheterna och hennes far och syskon var redan bosatta i Spanien. Detta talar för att situationen var relativt lik den som förelåg i RÅ 1989 ref 18, förutsatt att hon avyttrade sina skogsfastigheter. Det är därför troligt att utgången i detta förhandsbesked står i strid med RÅ 1989 ref 18.

I förhandsbeskedsärendet RÅ 1989 ref 103 hade RN förklarat att sökanden var bosatt i Sverige enligt intern rätt. RR uttalade bl a:

Av utredningen framgår bl a att A i april 1985 tillsammans med sin hustru, B, och sina tre barn flyttat till USA och där har varaktigt bo och hemvist i Atlanta. Vidare är utrett att han numera äger 50 procent av andelarna i handelsbolaget Y. Återstoden av bolaget ägs av B. Bolaget förvärvade 1987 från B en hyresfastighet vars taxeringsvärde är 12,6 miljoner kr. Denna fastighet gav 1986 hyresintäkter om ca 3,7 miljoner kr. Handelsbolaget Y avser att köpa ytterligare en hyresfastighet. B äger dessutom 75 procent av andelarna i handelsbolaget Z som äger en kontors- och affärsfastighet vars taxeringsvärde är 775 000 kr. Hyresintäkterna för denna fastighet var 1987 drygt 570 000 kr. B och makarnas barn äger tillsammans en fritidsfastighet. Denna är belägen två kilometer från allmän väg och saknar vatten vintertid och är då inte beboelig.

Vid angivna förhållanden måste A anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Han skall därför såsom riksskatteverket funnit anses bosatt i Sverige enligt intern svensk rätt.

Situationen i målet påminner om den som förelåg i RÅ 1989 ref 18. Sökanden och hans familj hade dock i det aktuella målet ett mer aktivt inflytande över sitt fastighetsinnehav, som dessutom avsågs att utvidgas. Med hänsyn till detta är det naturligt att anse att sökanden har väsentlig anknytning till Sverige, och detta oavsett om banden var starkare till USA än till Sverige.

I RÅ 1989 ref 118 hade sökanden som var svensk medborgare flyttat utomlands 1980 och hade tidigare under tio års tid bott i samma land. Sökanden ägde en andel i en större jordbruksfastighet och omyndige sonen innehade hälften av aktierna i ett bolag som ägde två större gårdar. Familjen ansågs ha rotat sig i det främmande landet. Sammantaget ansåg

RN att sökanden inte hade väsentlig anknytning till Sverige. RR redogjorde först utförligt för förarbetena till reglerna och uttalade sedan:¹⁶⁴

Lagändringen 1985 innebar att en person kan anses bosatt i Sverige även om han har stadigvarande bo och hemvist utomlands och har *starkare anknytning* till det *nya hemlandet* än till Sverige, blott *väsentlig anknytning till Sverige* föreligger (prop 1984/85:175 s 12 och 43). Detta utesluter inte att den relativa styrkan i anknytningen till de två länderna beaktas men jämförelsen får en underordnad betydelse.

För X och hans familj föreligger otvivelaktigt stark anknytning till USA. De har haft bo och hemvist i egen fastighet där sedan 1980, X är yrkesverksam i USA, barnen går i skola där och familjens vistelse i Sverige inskränker sig till några veckor under sommaren.

Å andra sidan kvarstår betydande anknytning till Sverige. Särskilt måste avseende fästas vid följande omständigheter. X innehar hälften av en inte obetydlig jordbruksfastighet med därå befintlig *åretrunbostad*, som *begagnats som sådan av familjen före utflyttningen* till USA, och han *tar del i driften av jordbruket* genom Y AB, som ägs av ett av de omyndiga barnen. Vidare erhöll han i samband med avyttringen av en majoritetspost i ett aktiebolag till Z AB, en *styrelsepost* i sistnämnda bolag, ett uppdrag som han alltså har kvar. *Mindre betydelse* bör tillmätas X:s innehav av börsnoterade aktier i svenska bolag och andelar i två handelsbolag liksom den omständigheten att X och hans hustru äger var sin sommarstugefastighet i Sverige och att två av de omyndiga barnen är delägare i två sådana fastigheter. De myndiga, i USA boende barnens intressen i Sverige bör inte påverka bedömningen.

Vid en sådan sammanvägning av samtliga faktorer av betydelse som förutsätts vid tillämpningen av punkt 1 anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen får den anknytning till Sverige som X och hans familj har bedömas som *väsentlig*. Visserligen framstår anknytningen till USA som starkare men detta kan inte leda till slutsatsen att anknytningen till Sverige inte är väsentlig. En ändring av medborgarskapet föranleder inte annan bedömning.¹⁶⁵

Sökanden hade klart starkast anknytning till USA. RR ansåg dock med stöd av förarbetena att det var betydelselöst till vilket land den skattskyldige hade den starkaste anknytningen. Istället skulle det avgöras genom en sammanvägning av alla anknytningsmoment, om han hade väsentlig anknytning till Sverige. Förelåg sådan anknytning skulle han anses bosatt i Sverige enligt intern rätt. I det aktuella fallet var X och hans familj rotad i USA. Hans innehav av en jordbruksfastighet, som tidigare varit hans permanentbostad, och där han tog del i driften och det förhållandet att han hade en styrelsepost i ett större aktiebolag, talade för att han fortfarande hade väsentlig anknytning till Sverige. Han ansågs därför bosatt i Sverige.

¹⁶⁴ Kursiveringarna gjorda av mig.

¹⁶⁵ Sökanden frågade även om han kunde anses bosatt i Sverige, om han avyttrade sin andel i jordbruksfastigheten och sina aktier i bl a det bolag som drev jordbruket till sina vuxna barn samtidigt som han avgick ur styrelsen för AB X. RR svarade att anknytningen då inte längre var väsentlig till Sverige.

Sammanfattningsvis kan konstateras att RR har genom två rättsfall slagit fast att väsentlig anknytning till Sverige kan föreligga även om anknytningen till ett främmande land är betydligt starkare än till Sverige. Av RÅ 1989 ref 18 framgår att fastighet som innehas i kapitalplaceringssyfte och där sökanden låter någon annan helt sköta förvaltningen, inte ensamt skall tillmätas avgörande vikt vid den samlade bedömning som skall avgöra om den skattskyldige skall anses bosatt i Sverige i skatterättsligt avseende. Om fastighetsinnehavet är av större omfattning talar dock RÅ 1989 ref 103 starkt för att sökanden kan anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Vägledande praxis när det gäller fastighetsinnehav har utvecklats av RR. RN:s opublicerade praxis har avgjorts tidigare och är antingen konsumerad av RR:s praxis, eller står förmodligen i strid med denna.

10.4.4 Näringsverksamhet i Sverige

Ett mycket starkt anknytningsmoment enligt femårsregeln är att den skattskyldige är ekonomiskt engagerad i Sverige genom att driva näringsverksamhet här. Med detta likställs innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i riket. I tidigare regler talades endast om rörelse. Ingenstans i förarbetena är dock ändringen kommenterad.¹⁶⁶ Innehav av hyresfastighet och jordbruksfastighet omfattas av både anknytningsfaktum fastighet och näringsverksamhet. Departementschefen uttalade sig dock om vad som menas med innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet:

Kommissionen tar upp frågan om betydelsen av ekonomiska engagemang i Sverige vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger och konstaterar att det enligt treårsregeln är möjligt att beakta engagemang som innebär att det är fråga om att leda ett svenskt företag medan rena kapitalplaceringar inte torde tillmätas någon större betydelse. Mellan en kapitalplacering och ett klart ägarinflytande finns enligt kommissionen ett gränsland där det är befogat att tala om ett aktivt ekonomiskt engagemang. Detta exemplifieras genom att kommissionen pekar på fall då större fordringar kan ge ett visst inflytande eller i vart fall möjlighet att påverka besluten inom ett företag.

Jag vill klart deklarera att rena kapitalplaceringar i Sverige inte bör påverka bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger till Sverige. Däremot anser jag att tillgångar som ger ett verkligt inflytande i en rörelse som bedrivs i Sverige bör beaktas oavsett om det sker genom innehav av aktier, via en juridisk person eller på annat sätt. Formuleringen av treårsregeln ger på denna punkt inte alltid stöd för en

¹⁶⁶ Lodin m fl 1989 s 505 anser att begreppet även omfattar inkomst av jordbruksfastighet. Inkomst av jordbruksfastighet skulle då även falla under anknytningsmomentet fastighet.

sådan tolkning varför jag föreslår att en ny omständighet förs in i uppräknningen, nämligen uttrycket ”aktivt ekonomiskt engagerad i Sverige.”¹⁶⁷

Departementschefen ansåg att rena kapitalplaceringar, som inte gav något verkligt inflytande i svensk näringsverksamhet inte borde påverka bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige förelåg. Däremot borde ett direkt eller indirekt inflytande i rörelse beaktas. Departementschefen talade endast om rörelse, men i lagtexten talas om näringsverksamhet. Föregående avsnitt visar att annat än rent passivt ekonomiskt engagemang i konventionellt beskattade fastigheter och jordbruksfastigheter tillmäts en avgörande vikt när det gäller att avgöra om väsentlig anknytning till Sverige föreligger.¹⁶⁸

I MF 1987:7:9 hade sökanden skilt sig och flyttat samt bosatt sig utomlands. Hon ägde börsnoterade svenska aktier värda 7,5 miljoner kronor som hon hade som en kapitalplacering. Hon ansågs inte ha väsentlig anknytning till Sverige. Förhandsbeskedet står i överensstämmelse med ovanstående förarbetsuttalanden om att kapitalplaceringar inte skall påverka bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger.

I MF 1986:10:13 skulle sökanden flytta utomlands och hade sålt sina aktier, men skulle på köparens begäran kvarstå en tid som styrelseledamot. Han kunde dock inte antas få något dominerande inflytande i den nya styrelsen som skulle bestå av åtta ledamöter. Någon ersättning skulle inte utgå. Sökanden skulle behålla ett betydande kapital i Sverige, men detta skulle placeras på så sätt att det inte gav något verkligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Hustruns innehav av en inte vinterbonad fritidsfastighet tillmättes inte någon avgörande betydelse. Han skulle vara bosatt utomlands och inte ha någon annan anknytning till Sverige.¹⁶⁹ RN ansåg att han inte var bosatt i Sverige. Utgången är naturlig med hänsyn till att anknytningen till Sverige var relativt svag.

I MF 1986:9:11 var sökanden amerikansk medborgare, som varit bosatt i Sverige under tolv år, men bosatt i USA sedan 1978. Han ägde 43 % av aktiekapitalet i ett fåmansaktiebolag som han startat. Aktieinnehavet gav

¹⁶⁷ Prop 1984/85:175 s 13 f.

¹⁶⁸ RÅ 1987 not 254 är alltför kortfattat refererat för att kunna ge någon ledning. RR ändrade där inte RN:s förhandsbesked att sökanden hade väsentlig anknytning till Sverige. Av RN:s förhandsbesked framgick dock, att sökanden nyligen hade flyttat till Storbritannien. Hans fru var kvar i Sverige och anställd i familjeföretaget, där sökanden hade kvar sina aktier. Han stod kvar i styrelsen för ett av hans dotter ägt aktiebolag. Han vistades i Sverige under semestrar och större helger. Han ansågs bosatt i Sverige oavsett om han frånträdde sin styrelsepost. Med hänsyn till hans starka anknytning till Sverige är det naturligt att han ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige.

¹⁶⁹ MF 1986:10:12 är ett likartat ärende, som fick samma utgång.

honom dock inte något bestämmande inflytande i bolaget. Han hade inte heller något styrelseuppdrag i bolaget eller var på annat sätt aktivt engagerad i bolaget. Enligt egen uppgift hade hans kontakt med bolaget upphört helt sedan han flyttade till USA. Ledarfunktionen i bolaget hade övertagits av andra. RN ansåg att han inte hade väsentlig anknytning till Sverige genom sitt aktieinnehav. Av omständigheterna i ärendet synes framgå att sökanden visserligen ägde en stor del av aktiekapitalet i ett aktiebolag, som dock inte gav honom något inflytande. I övrigt hade han inte någon anknytning till Sverige. Det har uppgivits att utgången sannolikt blivit en annan om sökanden varit svensk medborgare.¹⁷⁰ Det framstår som naturligt att han inte ansågs bosatt i Sverige.

I F 1988:14:13 skulle sökanden, som var i fyrtioårsåldern, och hans familj flytta till Kanada för att arbeta. Anställningen skulle i första hand vara i tre år, men kunde eventuellt förlängas. Han skulle hyra bostad utomlands. Sökanden ägde hälften av aktierna i ett aktiebolag som bedrev rörelse och förvaltning av värdepapper. Sökanden var inte aktiv i bolaget i nämnvärd omfattning, men han hade tänkt att vara kvar som styrelseledamot. Andra hälften av aktierna ägdes av hans broder. RN uttalade att redan genom sitt aktieinnehav fick sökanden ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige och han fick därför anses bosatt här enligt intern rätt, även sedan familjen avflyttat och familjebostaden avyttrats.¹⁷¹

Sökandens inflytande i näringsverksamhet och det förhållandet att anställningen utomlands endast var på tre år, visade att han inte släppt banden med Sverige och att det var troligt att familjen kunde återvända till Sverige. Förhandsbeskedet står i överensstämmelse med lagtext och förarbeten.

I MF 1987:9:16 hade sökanden i augusti 1986 flyttat till en hyrd bostad på utländsk ort med familjen och sagt upp hyreskontraktet på permanentbostaden. RN menade att sökanden fick anses ha ett väsentligt inflytande i den näringsverksamhet, som familjeaktiebolaget bedrev, även om hans aktieinnehav nedbringades under 10 % av aktiekapitalet, med hänsyn till att övriga aktier ägdes av fadern och systemen. Sökanden ansågs inte ha visat att han saknade väsentlig anknytning till Sverige och ansågs därför bosatt här.

Av förhandsbeskedet kan dras den slutsatsen att ett förhållandevis litet aktieinnehav i ett familjeföretag medför att den skattskyldige är så ekonomiskt engagerad i Sverige att han skall anses bosatt här, åtminstone om han inte har mycket stark anknytning till sin utländska bosättningsort.

¹⁷⁰ Se Bertler 1990 s 35.

¹⁷¹ Samma utgång i de likartade ärendena F 1988:9:15 och F 1988:12:19.

I F 1988:21:15 var sökanden trots endast ett mindre aktieinnehav en av de största aktieägarna i ett stort familjeföretag. Han avsåg att flytta utomlands med familjen. Han skulle avyttra alla tillgångar i Sverige utom aktierna i familjeföretaget. RN uttalade att även om han inte längre var anställd i bolaget eller hade styrelseuppdrag i bolaget, aktieinnehavet gav honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Detta förhållande påverkades inte av om bolaget börsintroducerades.

Sökanden hade uppenbarligen ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige, och då han ännu inte flyttat från Sverige var anknytningen till utlandet mycket svag. Sökanden hade därför väsentlig anknytning till Sverige i lagtextens mening.

I F 1988:16:5 bodde sökanden sedan 1981 i England och hade ingen anknytning till Sverige. Han erbjöds att förvärva 50 % av aktierna i broderns aktiebolag som förvaltrade en hyresfastighet som var värd 1 500 000 kronor. Även om bolaget köpte en fastighet till ansågs detta med hänsyn till omständigheterna inte medföra att sökanden skulle anses bosatt i Sverige.

Aktieinköpet ansågs mera som en kapitalplacering med hänsyn till att bolaget förvaltrade fastigheter och att brodern skulle sköta verksamheten. Enligt förarbetena skall rena kapitalplaceringar i svenska företag inte böra tillmätas betydelse. Sökanden hade starka band till Storbritannien och det är därför naturligt att anse honom bosatt där. Avgörandet står i överensstämmelse med utgången i det tidigare behandlade RÅ 1989 ref 18.

Sammanfattningsvis kan konstateras att aktieinnehav som inte ger något inflytande, sedan man även räknat in övriga närståendes aktieinnehav, inte tillmäts någon avgörande betydelse, under förutsättning att han inte är aktiv i bolaget.¹⁷² Äger dock sökanden aktier som ger ett väsentligt inflytande i svensk näringsverksamhet anses han ofta bosatt här. I de fall som prövats har sökanden dock haft svag anknytning till den utländska ort där han är bosatt eller tänkt bosätta sig. Av föregående avsnitt framgår dock att det inte spelar någon roll om han bott länge på utländsk ort och har starkare anknytning dit. Det är tillräckligt för att han skall anses bosatt i Sverige, att det vid en helhetsbedömning av samtliga anknytningsfakta visar sig att han har väsentlig anknytning till Sverige.

¹⁷² Jfr även det intetsägande målet RÅ 1987 not 829.

10.4.5 Övriga anknytningsfakta

Av de behandlade opublicerade förhandsbeskeden framgår att även övriga anknytningsfakta tillmäts betydelse vid den helhetsbedömning som skall göras. Dessa tillmäts dock inte någon mer avgörande betydelse.

I F 1988:3:15 hade sökanden som tidigare inte ansetts ha väsentlig anknytning till Sverige blivit oavlönad ordförande i en ideell förening, och skulle därför vistas 4–5 månader per år i Sverige, under några års tid med anledning av detta uppdrag. Han skulle då antingen bo på sin fritidsfastighet eller på hotell. Han ansågs inte bosatt i Sverige.

Utgången är naturlig med hänsyn till att personen under kort tid vistades i Sverige p g a ett oavlönat arbete, samtidigt som hans huvudsakliga verksamhet då liksom därefter var förlagd utomlands. Han kunde då inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

10.4.6 Sammanfattning

Skattskyldiga som flyttar eller redan har flyttat utomlands frågar i stor utsträckning om de skall anses bosatta i Sverige trots utflyttningen. Enligt reglerna i 53 § 1 anvp KL kan svensk medborgare, eller annan som vistats i Sverige minst tio år, anses bosatt i Sverige trots att han inte bor kvar här. Av lagtexten, förarbetena och praxis framgår att det skall göras en helhetsbedömning av olika anknytningsfakta för att utröna om sökanden har kvar en väsentlig anknytning till Sverige. Det spelar ingen roll om sökanden då har betydligt starkare anknytning till utländsk ort.

Av RR:s publicerade praxis, men framförallt av RN:s opublicerade förhandsbesked, framgår att de olika anknytningsmomenten tillmäts olika vikt vilket för övrigt framgår av förarbetena. De nya reglerna har varit i kraft sedan 1987 års taxering. Under de fem första åren är det skattskyldige som har bevisbördan för att han inte har väsentlig anknytning till Sverige, och därefter det allmänna. Detta spelar förmodligen mindre roll i ett förhandsbeskedsärende än i den allmänna processen. I ett förhandsbeskedsärende skall sökanden ange alla relevanta anknytningsfakta vid äventyr att ansökan inte blir prövad. I den ordinarie taxeringsprocessen har sökanden bevisbördan för att han inte har väsentlig anknytning till Sverige, och bosättningsfrågan kan avgöras på grundval av att han inte visat att han inte har sådan anknytning. Förhandsbeskedspraxis ger därför knappast någon ledning för taxeringsprocessen om bevisbördans fördelning enligt femårsregeln.

Framställningen visar att det ofta är svårt för den enskilde att veta om han skall anses bosatt i Sverige trots att han emigrerat, såvida han inte

klippt av de flesta banden med Sverige. Det finns ett stort behov av förhandsbesked med hänsyn till att en helhetsbedömning skall göras för att avgöra om väsentlig anknytning föreligger. Inte ens den som bott länge utomlands och rotat sig där kan vara säker på att anses bosatt där i skatterettsligt hänseende om han har kvar tillgångar i Sverige. Det är därför enligt min mening betydelsefullt att de skattskyldiga i åtminstone mer oklara fall kan få förhandsbesked om skattekONSEKVENSerna av en utflyttning, som oftast har stor ekonomisk betydelse för denne och hans eventuella familj. Utredningssvårigheterna går åtminstone delvis att undvika genom att det i förhandsbeskedet klart framgår på vilka förutsättningar svaret vilar.¹⁷³

Framställningen visar att RN:s opublicerade förhandsbeskedspraxis innehåller mycket viktig information, som inte framgår av publicerad praxis. Det beror troligen till stor del på att de studerade reglerna varit i kraft kort tid. Sedan RR avgjort fler mål minskar dock betydelsen av RN:s opublicerade praxis, men det vore trots detta önskvärt om RN:s praxis kunde publiceras.

10.5 Fåmansföretagsreglerna i 35 § 1 a mom KL

10.5.1 Inledning

Fåmansföretagslagstiftningen, som huvudsakligen återfinns i 35 § 1 a mom KL, tillkom 1976 och för att möta skattemyndigheternas problem med fåmansaktiebolagen. Lagstiftningen genomfördes under stor brådska och den tekniska utformningen av reglerna skilde sig i väsentliga avseenden från företagsskatteberedningens förslag.¹⁷⁴ Bakgrunden till lagstiftningen är att det inte föreligger något verkligt tvåpartsförhållande mellan bolaget och dess anställda ägare. Bolaget domineras av dess ägare, som genom att utnyttja detta kan uppnå omotiverade skattefördelar.¹⁷⁵ Detta beror bl a på följande omständigheter.

1. Fåmansföretaget betalar företagsledarens eller hans närståendes privata levnads-kostnader.

¹⁷³ Vid taxeringen sägs det att ett förhandsbesked ofta följs utan närmare utredning. Detta är dock inte något avgörande argument mot att meddela förhandsbesked, eftersom frågan är vad taxeringsmyndigheterna kan få fram om sökandens avflyttning, som inte kommer fram i förhandsbeskedsärendet.

¹⁷⁴ Se SOU 1975:54.

¹⁷⁵ Se därom t ex prop 1975/76:79 s 68 f.

2. Företagets överskott fördelas på ett oriktigt sätt mellan företagsledaren och hans familj, eller dessa tillgodoförs skattefria eller lågt beskattade inkomster såsom hyresinkomster.

3. Genom försäljning till eller köp från aktiebolag till felaktigt pris kan aktieägare eller närstående erhålla förtäckt utdelning.

Med fåmansföretag avses både aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag. Den ledande ägaren i bolaget kallas för företagsledare. Inkomstfördelningen mellan hans maka och barn är underkastade särskilda begränsningar enligt 32 § 13 anvp KL.

I samband med reformen infördes ett stort antal bestämmelser som reglerade både företagets, företagsledarens och delägarnas beskattning.¹⁷⁶ Av begränsningsskäl behandlas inte företagets beskattning utan endast reglerna om företagsledarens och delägarens beskattning enligt 35 § 1 a mom KL. Dessa regler har i korthet följande innehåll.

1. Om fåmansföretaget anskaffar lös egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledarens eller dennes närståendes privata bruk beskattas denne för egendomens anskaffningsvärde, 35 § 1 a mom 1 st KL.¹⁷⁷

2. Om delägare säljer egendom till överpris till företaget, eller köper egendom till underpris från företaget, beskattas delägaren för skillnaden mellan det avtalade priset och marknadspriset, 35 § 1 a mom 3 st KL.¹⁷⁸

3. Om aktieägare betingar sig lån från aktiebolag i strid med låneförbudet i 12:7 aktiebolagslagen (1975:1385), beskattas aktieägaren om inte lånet betalas tillbaka, 35 § 1 a mom 6 st KL. Beskattning sker vidare om företaget ger företagsledaren lån med för låg ränta eller skriver ned ett sådant lån i räkenskaper, 35 § 1 a mom 4 och 5 st KL. Regeln omfattar dock alla aktiebolag och är inte särskilt riktad mot fåmansaktiebolag.

4. Enligt 35 § 1 a mom 2 st KL beskattas företagsledare eller denne närstående, som erhållit skattefri hyra från fåmansföretaget. Det saknas dock förhandsbesked beträffande regeln och den behandlas därför inte här.

¹⁷⁶ I GRS del 3 35:71 f finns en översikt över alla fåmansföretagsregler, vartill läsaren hänvisas.

¹⁷⁷ Företaget vägras samtidigt värdeminskingsavdrag, se 29 § 3 anvp 2 st KL. Om företagsledare eller denne närstående säljer rörelsefrämmande lös egendom, som beskattas enligt 35 § 4 mom KL, till företaget, beskattas denne för hela köpeskillingen enligt 35 § 4 mom sista stycket KL.

¹⁷⁸ Av 36 § 2 a anvp sista stycket KL framgår att ingångsvärdet på fastigheter endast får beräknas i nominella belopp och inte enligt schablonreglerna.

Först skall en kortfattad redogörelse lämnas för hur beskattningen av fåmansföretag blir efter skattereformen. Därefter skall ovanstående regler behandlas.¹⁷⁹

Fåmansföretagsreglerna har nyligen utretts och förändras i stort sett inte genom inkomstskattereformen.¹⁸⁰ Reglerna i 35 § 1 a mom KL flyttas i huvudsak över till inkomst av tjänst i 32 § 13 och 14 anvp KL. Praxis har rättat till en del ofullkomligheter i lagstiftningen och denna praxis skrivs i stort sett in i lagtexten. I övrigt behålls begreppsbestämningarna såsom fåmansföretag och företagsledare.¹⁸¹ Fåmansföretagsbegreppet skall dock inte längre omfatta handelsbolag, bostadsrättsföreningar eller renodlade bostadsaktiebolag.¹⁸² Detaljändringsförslagen redovisas nedan i varje avsnitt för sig.

10.5.2 Fåmansföretagsbegreppet

Företagsskatteberedningen menade att aktieägare kunde uppnå omotiverade skattefördelar genom transaktioner med sitt fåmansaktiebolag. Det berodde framförallt på att man i lagstiftning och praxis upprätthöll fiktionen att fåmansaktiebolaget och dess aktieägare var två av varandra oberoende parter. I verkligheten var emellertid oftast aktiebolaget och dess aktieägare en ekonomisk enhet. Genom att sluta avtal med sig själva för bolagets räkning kunde ägarna uppnå betydande skattefördelar.¹⁸³ Departementschefen uttalade att han var medveten om att det var svårt att avgränsa de fall där det inte föreligger något verkligt tvåpartsförhållande.¹⁸⁴ Enligt lagtexten sker avgränsningen på det sättet att reglerna endast omfattar sådana företag, aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag,

¹⁷⁹ Av RN:s opublicerade praxis beträffande övriga regler kan bl a följande intressanta avgöranden nämnas. I 36 § 2 a anvp KL talas om att ingångsvärdet endast får beräknas i nominella termer, om delägare eller honom närtstående säljer fastighet till företaget. I F 1982-05-28 § 1 ansågs regeln inte tillämplig när ett fåmanshandelsbolag sålde en fastighet till en bostadsrättsförening med i stort sett samma ägare. I F 1980-02-29 § 7 kom RN till motsatt resultat vid en försäljning från ett handelsbolag till ett av samma personer ägt aktiebolag. Observera att RR ansett att 35 § 1 a mom 3 st KL kan bli tillämplig vid försäljning mellan två aktiebolag, som behärskades av samma ägare, se RÅ 1989 rcf 119 som behandlas nedan i avsnitt 10.5.4.2.

¹⁸⁰ Se SOU 1989:2 och prop 1989/90:110 s 596 ff.

¹⁸¹ Fåmansföretags förvärv av privat bil till företagsledaren eller honom närtstående, 35 § 1 a 1 st mom KL, beskattas enligt de nya reglerna endast som bilförmån med avdragsrätt för fåmansföretaget och 400 timmarsregeln för medhjälpande maka avskaffas helt, se närmare om dessa regler i prop 1989/90:110 s 596 ff.

¹⁸² Prop 1989/90:110 s 596 ff.

¹⁸³ Se närmare därom SOU 1975:54 s 159 f.

¹⁸⁴ Prop 1975/76:79 s 70.

där ett *fåtal* personer äger *övervägande* delen av aktierna, varmed avses mer än 50 %.¹⁸⁵

Det är mer oklart vad som menas med ett *fåtal* personer, som enligt lagtexten direkt eller indirekt skall äga mer än hälften av aktierna. Beredningen uttalade i frågan:

Hur stor denna grupp behöver vara för att uppfylla kravet på ett *fåtal* personer, är inte klarlagt i nuvarande lagstiftning. Det torde kunna antas att i vart fall 10–20 aktieägare inryms i "ett fåtal", sannolikt även flera om de är besläktade med varandra. Beredningen är av den bestämda uppfattningen att gränsen bör kunna ligga väsentligen högre. Avgörande bör här vara att närstående personer räknas som en enhet. Om aktierna är spridda på tio olika familjer, skall ett fåmansbolag anses föreligga, oavsett hur många aktieägarna är totalt.¹⁸⁶

Beredningen menade att med ett *fåtal* kunde förstås 10–20 stycken av varandra oberoende personer. Departementschefen uttalade att begreppet fåmansföretag borde utformas med sikte på de situationer, där ägarna behärskar företaget på ett sådant sätt att man i realiteten inte kan tala om ett tvåpartsförhållande vid transaktioner mellan ägare och bolaget. Han utvecklade detta:

Sådana situationer är från skattesynpunkt mycket lika den där rörelsen bedrivs utan förmedling av juridisk person. Jag är medveten om att mycket stora svårigheter föreligger både tekniskt och praktiskt när det gäller att klart avgränsa de typer av bolag där förhållandet är det nu skildrade. Man kan säkerligen inte komma närmare en generell avgränsning än vad beredningen gjort. Jag är således beredd att godta beredningens förslag i princip på denna punkt. Jag vill i detta sammanhang betona att uttrycket ett *fåtal* måste ses som ett relativt uttryck. Avgörande är inte det totala antalet aktieägare utan antalet ägare med dominerande eller väsentligt inflytande i företaget. Härvid skall familje- eller släktinnehav normalt räknas samman som individuellt ägande.¹⁸⁷

Departementschefen uttalade sig inte direkt om hur många av varandra oberoende personer eller personkretsar som kunde anses innefattas i regelns uttryck "ett fåtal". Språkligt sett är det anmärkningsvärt att beredningen anser att uttrycket kan innefatta 10–20 stycken av varandra oberoende personer. Ett *fåtal* betyder språkligt sett ett antal som klart understiger tio personer. Om antalet ägare är så många som tio stycken, av varandra oberoende personer, är det stor risk för att det finns motstridiga intressen i bolaget som omöjliggör den typ av transaktioner som lagstiftningen vänder sig emot. Det föreligger då ett mera reellt tvåpartsförhållande mellan bolaget och dess ägare, och det står i strid med det uttalade syftet med reg-

¹⁸⁵ Se SkU 1975/76:28 s 38.

¹⁸⁶ SOU 1975:54 s 174.

¹⁸⁷ Prop 1975/76:79 s 70 f.

lerna att tillämpa reglerna i dessa situationer. Detta talar för att *ett fåtal personer* borde omfatta ett antal, av varandra oberoende personer som understiger tio stycken.

I RSV Dt 1987:31 uttalade RSV att antalet ägare i ett fåmansföretag kan vara högst tio av varandra oberoende personer.

Frågan har egentligen inte ställts på sin spets i RR:s praxis, men av denna kan utläsas att om sju personer äger mer än 50 % av röstetalet föreligger ett fåmansföretag.¹⁸⁸ Vid tillämpningen av reglerna om interna aktieöverlåtelser i 35 § 3 mom 8 st KL har dock frågan varit föremål för prövning i RÅ 1988 ref 94. Målet diskuteras senare i detta kapitel.

I RN:s opublicerade praxis har frågan sällan ställts på sin spets. Så vitt jag kan finna är frågan om antalet delägare som utgör ett fåtal endast uttryckligen diskuterad i M.F 1986:10:16.¹⁸⁹ F AB var ett svenskt bolag som skulle förvärfvas av ett finskt aktiebolag B. Efter köpet skulle F AB ägas av tio fysiska personer till 7/12 och av ett norskt bolag, som indirekt behärskades av fyra personer, till 5/12. F AB frågade RN om bolaget efter aktieöverlåtelserna var ett fåmansföretag enligt reglerna i 35 § 1 a mom 7 st a/ KL (och enligt reglerna i 8 § förlustavdragslagen (1960:63)).

RN svarade att F AB var ett fåmansföretag enligt dessa regler och motiverade detta bl a på följande sätt.

Vidare anses begreppet "fåtal" rymma i vart fall 10 personer, varvid närstående personer räknas som en person (jfr punkt 2.1 i RSV Dt 1980:13). Beteckningen fåmansföretag i 8 § lagen om förlustavdrag har enligt åttonde stycket i lagrummet samma betydelse.

F AB är ett svenskt aktiebolag. Det i ärendet åberopade uttalandet om utländska bolag (punkt 2.1 i RSV Dt 1980:13) saknar således relevans. Av utredningen framgår att aktierna i B:s moderbolag till 7/12 ägs av tio fysiska personer medan återstående 5/12 ägs indirekt av fyra andra fysiska personer. När B har förvärvat aktierna i F AB, kommer således ett fåtal fysiska personer att genom förmedling av juridisk person äga mer än hälften av dessa aktier. Den omständigheten att personerna i fråga är utländska medborgare och bosatta i utlandet påverkar inte bedömningen. Efter det planerade övertagandet skall F AB således räknas som fåmansföretag enligt de aktuella lagrummen.¹⁹⁰

¹⁸⁸ Se t ex RÅ 1979 Aa not 78 (6 personer), RÅ 1979 Aa not 240 (5 personer) och RÅ 1986 ref 47 (7 personer). Av lagtexten framgår att det skall vara fråga om att *äga* en övervägande del av aktierna. RR uttalade dock i RÅ 1986 ref 47 att detta skulle förstås som att ett fåtal personer ägde aktier som representerade ett *röstetal* som översteg 50 %. Lösningen står i överensstämmelse med förarbetena men rimmar illa med lagtexten. Sådan fri lagtolkning bör enligt min mening undvikas, se även Ståhl SvSKT 1989 s 80.

¹⁸⁹ Även refererat i SOU 1989:2 s 238.

¹⁹⁰ Se även F 1979-11-30 § 16, refererat i SOU 1989:2 s 235, där 6–7 personer ägde mer än 50 % av aktierna. Företaget ansågs utgöra ett fåmansföretag. I F 1977-11-25 § 2 ägdes aktierna i ett bolag av en ideell förening som hade mellan 10 och 15 medlemmar. Bolaget ansågs utgöra ett fåmansföretag.

Det är svårt att få klart för sig hur många personer som ägde (eller röstade) för mer än 50 % av aktierna i bolaget.¹⁹¹ Intressantare är uttalandet i motiveringen att uttrycket ett fåtal kan anses inrymma åtminstone 10 av varandra oberoende fysiska personer. Denna uppfattning står i strid med lagtextens ordalydelse och har inte något direkt stöd i förarbetena. Visserligen uttalar sig beredningen för att uttrycket kan omfatta 10–20 stycken av varandra oberoende personer, men departementschefen instämde inte i detta uttalande, utan menade istället att uttrycket ett fåtal fick ses som ett relativt begrepp, som omfattade de fall där ett reellt tvåpartsförhållande inte förelåg.¹⁹²

I praxis har prövats vad som avses med ett fåtal fysiska personer i reglerna om interna aktieöverlåtelse i 35 § 3 mom 8 st KL. Regeln i 35 § 3 mom 8 st KL är tillämplig om ett fåtal personer ägde en huvudsaklig del av de aktier som de sålde till ett av dem dominerat bolag. Med huvudsaklig del skall enligt RR förstås 70–80 % av aktiekapitalet. I RÅ 1988 ref 94 (förhandsbesked) skulle 9 personer äga samtliga andelar i en bostadsrättsförening.¹⁹³ Sökanden avsåg att sälja en andel i ett handelsbolag, som ägde en hyresfastighet, till denna bostadsrättsförening under bildande, där han skulle bli en av medlemmarna. RN ansåg att bostadsrättsföreningen var ett fåmansföretag enligt 35 § 3 mom 8 st KL, och att det var fråga om en intern aktieöverlåtelse. RR ansåg att bostadsrättsföreningen inte var ett fåmansföretag och att därför 35 § 3 mom 8 st KL inte var tillämplig.

Även om det inte går att få fram hur mycket varje andel var värd, så borde sannolikt ett fåtal vara mindre än 9, kanske t o m 6 till 7 personer.¹⁹⁴ Reglerna om interna aktieöverlåtelse tillkom några år tidigare än fåmansföretagsreglerna. I förarbetena till de förstnämnda reglerna saknas det några uttalanden om vad som menas med *ett fåtal*. Det är därför inte säkert att uttrycket ett fåtal i 35 § 1 a mom KL kommer att tolkas på samma sätt, om frågan skulle ställas på sin spets. Departementschefens uttalanden ger

¹⁹¹ 5/12 ägdes indirekt av fyra personer. Resterande 7/12 ägdes av tio personer. Hur ägarförhållandena var mer i detalj går inte att utröna, men det är tänkbart att 6–7 personer, direkt eller indirekt, ägde mer än 50 % av aktierna.

¹⁹² Prop 1975/76:79 s 70 f.

¹⁹³ I RÅ 1984 Aa not 95 ansågs inte regeln tillämplig när fjorton aktieägare ägde ungefär lika många aktier.

¹⁹⁴ I förarbetena till 35 § 3 mom 8 st KL står ingenting om röstetalet, men i en bostadsrättsförening gäller en andel – en röst, vilket skulle medföra att 7 stycken äger mer än 70 % av röstetalet. I RÅ 1984 Aa not 95 ansåg RN i sitt av RR ej ändrade förhandsbesked, att man skulle se till det totala antalet aktieägare och inte bara de som ägde mer än 70 % av aktierna, när alla aktieägare ägde ungefärligen lika många aktier. I det aktuella målet ansågs det inte vara fråga om ett fåmansaktiebolag i 35 § 3 mom 8 st KL:s mening, när det fanns fjorton aktieägare. Under rättsfallet RÅ 1988 ref 94 hänvisas dock inte till RÅ 1984 Aa not 95.

dock stöd för att tolka uttrycket *ett fåtal* på samma sätt som enligt reglerna om interna aktieöverlåtelser. En sådan tolkning står i överensstämmelse med reglernas funktion att endast försvåra för fåmansbolag som domineras av ett fåtal personer att uppnå olika typer av olämpliga skatteförmåner.

Enligt lagtexten omfattar fåmansföretagsreglerna alla företag som ägs av ett fåtal personer vare sig bolaget är börsnoterat eller ej. I förarbetena uttalas emellertid att fåmansaktiebolag, vars aktier är inregistrerade på Stockholms fondbörs eller som noteras på fondhandlarlistan, inte skall betraktas som fåmansföretag. I vad mån fåmansföretagsreglerna skall tillämpas på andra slag av s k marknadsbolag, varmed menas sådana aktiebolag där aktierna säljs eller köps i någorlunda utsträckning på marknaden, fick bli beroende på omständigheterna i det särskilda fallet.¹⁹⁵

I RSV/FB Dt 1985:16 som inte överprövades av RR ansågs varken ett aktiebolag, vars B-aktier var inregistrerade på Stockholms fondbörs, eller dess dotterbolag vara fåmansföretag, trots att en person ägde 60 % av aktierna i moderbolaget som motsvarade 92 % av röstetalet. RN motiverade förhandsbeskedet med att fåmansföretagsreglerna huvudsakligen är stoppregler, vars syfte talade för att uttrycket fåmansföretag skulle ges den i förhållande till lagtexten mer begränsade innebörd som avsetts i förarbetena.

Avgörandet står i överensstämmelse med förarbetena. Enligt min mening är det olämpligt att följa förarbetsuttalanden som står i strid med lagtexten.

I RÅ 1986 ref 165 ansågs ett aktiebolag, vars aktier var föremål för OTC-notering, inte utgöra ett fåmansföretag trots att ett fåtal personer ansågs inneha mer än 50 % av aktiernas röstetal. RN menade att marknadens kontroll av bolaget genom de regler som styr OTC-noteringen var likartad den som gäller för börsnoterade företag. Detta talade för att även OTC-noterade aktiebolag inte skulle betraktas som fåmansföretag. RR gjorde ej ändring i RN:s förhandsbesked.

I RÅ 1989 ref 115 ägdes aktierna till 79 % av två familjer. Aktierna hade ett röstvärde motsvarande 94 % av samtliga röster. Bolagets aktier med lägre röstvärde, s k B-aktier, noterades på den s k inofficiella listan på börsen.¹⁹⁶ Dessa listor fanns inte när fåmansföretagsreglerna tillkom, men torde snarast motsvara vad då kallades aktier i marknadsbolag. Departementschefen uttalade att det fick bli beroende på omständigheterna i varje

¹⁹⁵ Prop 1975/76:79 s 71 och jfr SkU 1975/76 s 37 f.

¹⁹⁶ Numera kallad för Stockholms fondbörs lista för registrerade aktier.

särskilt fall om sådana bolag omfattades av fåmansföretagsreglerna.¹⁹⁷ RN menade att bolaget var ett fåmansföretag med följande motivering.

Möjligen utgör bolaget ett marknadsbolag av det slag som avses i det ovan citerade uttalandet i propositionen. Oavsett hur det förhåller sig härmed medför emellertid enligt nämndens uppfattning de nämnda familjernas långtgående ägarinflytande att bolaget inte kan undgå att hänföras till fåmansföretag.

RR uttalade att följande principer skulle gälla.

Regeringsrätten finner att här redovisad praxis beträffande aktiebolag, vars aktier är noterade på Stockholms fondbörs eller är uppförda på OTC-listan, också bör tillämpas på aktiebolag beträffande vilka aktierna eller visst aktieslag är uppförda på Stockholms fondbörs lista över oregistrerade aktier under förutsättning att kontroll och insyn i bolagens angelägenheter och i handeln med aktierna i allt väsentligt är desamma som i fråga om aktiebolag vars aktier är uppförda på OTC-listan.

RR fann efter en genomgång av de regler som gällde för oregistrerade aktier på börsen att dessa inte kunde utgöra fåmansföretag med följande motivering.

Vad sålunda inhämtats ger vid handen att bolag vars aktier är uppförda på Stockholms fondbörs lista för oregistrerade aktier i allt väsentligt är utsatta för samma kontroll och insyn i de hänseenden som förut angetts. I likhet med vad som i praxis ansetts gälla beträffande börsnoterade bolag och OTC-bolag bör därför ett bolag vars aktier är uppförda på Stockholms fondbörs lista över oregistrerade aktier inte anses vara fåmansföretag i den mening som anges i 35 § 1 a mom kommunalskattelagen även om den övervägande delen av aktierna ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

X Aktiebolag skall således ej anses vara ett fåmansföretag i den mening som avses i 35 § 1 a mom KL.¹⁹⁸

Departementschefens uttalanden tillkom vid en tidpunkt då det saknades marknadsnoteringar i anslutning till börsen på s k marknadsbolag. Det fanns då anledning att vara försiktig och uttala att i vad mån sådana bolag föll in under fåmansföretagsreglerna fick avgöras från fall till fall. RR har nu klarlagt att alla bolag som är uppförda på Stockholms fondbörs lista för oregistrerade aktier uppfyller de krav på insyn och kontroll, som enligt förarbetena motiverar att fåmansföretagsreglerna inte är tillämpliga. Detta synsätt är konsekvent. Antingen skall alla eller inga OTC-noterade och oregistrerade bolag anses som fåmansföretag. Genom skattereformen undantas börsnoterade och OTC-noterade aktiebolag uttryckligen från få-

¹⁹⁷ Prop 1975/76:79 s 71.

¹⁹⁸ RR förklarade samtidigt att bolaget utgjorde ett fåmansföretag i 35 § 3 mom 8 st KL:s mening, där lagtexten visserligen är likalydande, men där det saknas förarbetsuttalanden, som uttalar att regeln inte är tillämplig på börsnoterade och liknande aktiebolag.

mansföretagsreglerna.¹⁹⁹ Beträffande oregistrerade börsbolag föreslås det i propositionen till inkomstskattereformen att det skall avgöras från fall till fall om de utgör fåmansföretag.²⁰⁰

I F 1989:11:3 betraktades ett fåmansföretag, där fyra ägargrupper hade 53,7 % av röstetalet i aktiebolaget och som var noterat på Stockholms fondbörs lista för oregistrerade aktier, den s k O-listan, inte som ett fåmansföretag.²⁰¹

Termen fåmansföretag omfattar enligt 35 § 1 a mom 7 st KL även ekonomiska föreningar.²⁰² En bostadsrättsförening är en speciell form av ekonomisk förening.²⁰³ I RÅ 1978 1:98 ansågs en bostadsrättsförening inte omfattas av fåmansföretagsreglerna, sannolikt därför att detta inte var avsett av lagstiftaren.²⁰⁴ Samma synsätt har RN gett uttryck för i några förhandsbesked före och strax efter det RÅ 1978 1:98 avgjordes.²⁰⁵ Frågan är dock om denna praxis är aktuell idag.²⁰⁶

I RÅ 1988 ref 94 har RR ansett att en bostadsrättsförening i princip kan vara ett fåmansföretag enligt 35 § 3 mom 8 st KL, även om så inte var fallet i det aktuella målet. Eftersom definitionerna både enligt 35 § 1 a mom och 35 § 3 mom 8 st KL omfattar samma subjekt borde en bostadsrättsförening kunna utgöra ett fåmansföretag även enligt den förstnämnda regeln. I nya fåmansföretagsreglerna undantas dock bostadsrättsföreningar.²⁰⁷

Sammanfattningsvis kan sägas att fåmansföretagsbegreppet med stöd av förarbetena har tolkats synnerligen fritt i förhållande till lagtexten, av både RR och RN. Exempelvis har börsnoterade fåmansföretag konsekvent undantagits från fåmansföretagsreglerna i strid med lagtexten. RN:s opublicerade praxis innehåller föga mer än vad som framgår av publicerad praxis.

¹⁹⁹ Prop 1989/90:110 s 602.

²⁰⁰ Prop 1989/90:110 s 602.

²⁰¹ Motiveringen var: "Enligt praxis (RÅ 1986 ref 165) anses ett aktiebolag vars aktier OTC-noteras inte utgöra ett fåmansföretag. Med hänsyn härtill och till villkoren för notering på O-listan kan bolaget inte anses utgöra ett fåmansföretag."

²⁰² I två publicerade förhandsbesked, RÅ 1978 1:52 och RÅ 1978 1:97 har RR prövat om en oberoende verksamhetsgren i en revisionsbyrå respektive i Praktikertjänst AB kunde utgöra ett fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom 7 st b) KL. I båda fallen ansågs inte verksamhetsgrenarna utgöra fåmansföretag, se närmare därom Ståhl SvSKT 1989 s 81. Frågan är inte prövad i RN:s opublicerade praxis. I F 1982-11-19 § 16 ansågs inte en pensionsstiftelse, som var bildad av ett fåmansaktiebolag, omfattas av fåmansföretagslagstiftningen.

²⁰³ För bostadsrättsföreningar gäller bostadsrättslagen (1971:479).

²⁰⁴ Föreningen hade tretton medlemmar. I och med att föreningen inte ansågs omfattas av fåmansföretagsreglerna, prövades därför inte om 13 ägare kunde anses utgöra ett fåtal ägare.

²⁰⁵ F 1977-03-04 § 2, F 1978-01-20 § 4 och § 5 samt F 1979-03-02 § 10.

²⁰⁶ Jfr MF 1986:14:10, där en andelsförening bildad enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar med fyra andelsägare, far och tre barn, enligt RN:s mening var ett fåmansföretag i 35 § 1 a mom KL:s mening.

²⁰⁷ Se prop 1989/90:110 s 602.

Fr o m 1/1 1991 undantas handelsbolag, bostadsrättsföreningar och renodlade bostadsaktiebolag från fåmansföretagsreglerna, liksom börs- och OTC-noterade aktiebolag.²⁰⁸

10.5.3 Företagsledare

Företagsledarbegreppet har stor betydelse i fåmansföretagslagstiftningen. Företagsledaren och hans närstående omfattas av flera särregler. Företagsledaren beskattas för egendom anskaffad för hans eller hans närståendes privata bruk och lönesättningen till maka och barn är underkastad särskilda begränsningar i 32 § 13 anvp KL.

Av störst betydelse är dock att företagsledarens löneuttag inte är underkastad några särskilda begränsningar i skatteavseende, vilket i praktiken oftast betyder att fåmansföretagets vinst kan tas ut som lön av företagsledaren.²⁰⁹ Medhjälpande make, som inte är företagsledare, kan med skatterättslig verkan endast tillgodoföras marknadsmässig lön. För två makar som driver fåmansföretaget ihop är det därför viktigt att båda två behandlas som företagsledare. De kan då dela överskottet av verksamheten lika. Lagtexten i 35 § 1 a mom 8 st KL har följande lydelse.

Som företagsledare i fåmansföretag skall anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i fåmansföretaget eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget

Av förarbetena framgår att det inte är tillräckligt att den skattskyldige direkt eller indirekt har ett väsentligt inflytande.²¹⁰ Det krävs även att företagsledaren är anställd eller styrelseledamot i bolaget. I regel bör endast en person anses vara företagsledare, annars skulle alla familjemedlemmar kunna vara företagsledare. Äger ett fåtal personer ett fåmansföretag ihop och har i stort sett lika stort inflytande över företagets drift, bör normalt alla dessa anses vara företagsledare. Vissa gränsdragningsproblem kan uppkomma om såväl ägandet och de företagsledande funktionerna är spridda på flera händer. En totalbedömning skall då ske. ”Bedömningen skall således inriktas på det reella inflytandet och inte på det formellt juridiska ägandet, även om detta givetvis också måste beaktas.”²¹¹

RN har i fyra opublicerade förhandsbesked, som meddelats relativt kort tid efter lagens tillkomst, tagit ställning till om båda makarna kunde anses

²⁰⁸ Prop 1989/90:110 s 602 f.

²⁰⁹ Se t ex Mattsson SvSkT 1988 s 233.

²¹⁰ Prop 1975/76:79 s 73 f.

²¹¹ Prop 1975/76:79 s 74.

som företagsledare om de drev ett fåmansföretag ihop. Samtliga förhandsbesked är refererade i SOU 1989:2 på s 229 ff och refereras därför endast kortfattat här.

I F 1977-03-25 § 9 ägdes aktierna av hustrun och mannen var ensam styrelseledamot. Aktiebolaget sysslade bl a med golvlägningsarbeten, mannen var golvläggare, och han skötte anbudsberäkning och arbetskontroll. Hustrun var kontorist och hade hand om det kamerala. Inköp och försäljning sköttes gemensamt. Mannen var sjukskriven halvtid och arbetade halvtid i företaget liksom hustrun som arbetade halvtid på ett annat arbete. På grund av mannens sjukdom hade hustrun mer och mer tagit över ansvaret att leda företaget och rörelsens existens var helt beroende av båda makarnas arbetsinsatser. RN uttalade:

Nämnden finner, att med hänsyn till i ärendet angivna förhållanden var och en av sökandena har ett väsentligt inflytande i aktiebolaget X. På grund härav förklarar nämnden att både A och B skall anses som företagsledare i det nämnda bolaget.²¹²

I F 1977-03-25 § 14 bedrev makarna bokförings- och revisionsverksamhet i aktiebolagsform. Mannen var utbildad revisor och hustrun var gymnasieekonom med mångårig praktik. Mannen arbetade med revision och hustrun förestod bokföringsavdelningen, som hade tre deltidsanställda. Båda makarna var aktieägare. Makarna skulle nu övergå till att driva verksamheten i handelsbolagsform. RN fann att var och en av sökanden genom sitt andelsinnehav, sin ställning och sina arbetsuppgifter skulle komma att ha ett väsentligt inflytande i det handelsbolag, som skulle ta över aktiebolagets rörelse. På grund härav förklarade RN att båda makarna skulle anses vara företagsledare och beskattas för sin del av handelsbolagets inkomst.²¹³

Frågan har inte prövats av RN sedan 1977. Enligt RN:s praxis skulle båda makarna betraktas som företagsledare, om var och en hade ett väsentligt inflytande genom ägande eller styrelseledamotskap, samtidigt som de drev verksamheten ihop. Praxis stod väl i överensstämmelse med lagtexten och förarbetena. Denna praxis är numera förmodligen överspelad, sedan RR slagit fast att i liknande situationer skall normalt endast en av makarna anses vara företagsledare, när båda makarna haft ett väsentligt, men inte lika stort inflytande över verksamheten. I RÅ 1980 1:80 ägde makarna hälften

²¹² I F 1977-03-25 § 11 var situationen likartad och makarna fick ett likalydande förhandsbesked.

²¹³ Situationen och utgången var likartad i F 1977-03-25 § 12. I ett ärende frågades endast efter om hustrun var företagsledare, se SOU 1989:2 s 229 f. Hade de frågat om även mannen var företagsledare hade de sannolikt fått ett jakande svar.

av aktierna i Centrumhallen, som hade tio anställda. Verkställande direktör saknades. Båda makarna var heltidsanställda i bolaget. RR uttalade bl a:

Ett företag av den art och omfattning varom här är fråga får anses ställa relativt stora krav på företagsledning. Harry Ekström, som i egenskap av styrelse svarar för bolagets organisation och förvaltning, är att anse som företagsledare enligt 35 § 1 a mom kommunalskattelagen. Ulla Ekström har uppgivit att hon startade företaget för tjugofem år sedan och att hon numera svarar för kassan i företaget och dess avdelningar för konfektyr och kemisk-tekniska varor samt att hon tillsammans med Harry Ekström ombesörjer "uppläggning av marknadsföring, aktiviteter och övrig planering". Närmare uppgifter om de åligganden som i sistnämnda hänseende ankommer på henne har ej lämnats. Vad som framkommit i målet kan inte anses ge vid handen att hon i fråga om företagets planläggning och löpande förvaltning har uppgifter som är jämförbara med Harry Ekströms. Det förhållandet att hon startat företaget och är utbildad i branchen medför ej annan bedömning.

Ulla Ekström skall därför beskattas såsom medhjälpande make....

RR menade att det inte är tillräckligt för att båda makarna skall betraktas som företagsledare att de äger företaget ihop, har adekvat utbildning för verksamheten och att de arbetar heltid med ungefär likartade uppgifter. Det krävs därutöver att makarna i huvudsak delar på företagsledande uppgifter.²¹⁴ RR:s praxis ställer högre krav på makarnas arbetsuppgifter än som framgår av lagtext och förarbeten. Frågan är dock vilket prejudikatvärde RÅ 1980 1:80 har idag. RN:s tidigare praxis framstår som formellt och materiellt riktigare.²¹⁵ Lagtexten förändras inte genom skattereformen.²¹⁶

10.5.4 Köp och försäljning av egendom

10.5.4.1 Förvärv av lös egendom för privat bruk

Anskaffar fåmansföretag *lös egendom*, som *uteslutande* eller så gott som *uteslutande* är avsedd för företagsledarens eller hans närståendes²¹⁷ *privata bruk* beskattas *företagsledaren* enligt 35 § 1 a mom 1 st KL för ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen. Företaget får samtidigt inte avdrag för denna kostnad, se 29 § 3 anvp 2 st KL.

²¹⁴ Se även RÅ 1987 ref 113, jfr RÅ 1987 ref 144 och jfr med annan utgång RÅ 1983 1:69.

²¹⁵ Se även t ex Ståhl SvSkT 1989 s 82.

²¹⁶ Se prop 1989/90:110 s 603. Departementschefen uttalade: "Beträffande definitionen av *företagsledarbegreppet* delar jag FSK:s uppfattning att en närmare konkret utformning i lagtexten knappast är möjlig utan att en samlad bedömning av alla föreliggande omständigheter måste göras. Härvid kan jämförelse bl a göras med vad som gäller vid bedömningen vid inkomstuppdelning i familjeföretag beträffande förhållandet mellan företagsledare och medhjälpande make." Allvarlig kritik mot inkomstuppdelning mellan makar viftas bort utan närmare diskussion såväl av departementschefen som 1980 års företagsskattekommitté som kommenterade frågan mycket kortfattat, se SOU 1989:2 s 110.

²¹⁷ Närstående definieras i 35 § 1 a mom sista stycket KL.

Publicerad praxis ger föga klarhet i vad som krävs för att lös egendom skall anses anskaffad uteslutande eller så gott som uteslutande för privat bruk.²¹⁸ Av RÅ 1989 ref 10 (mål I) framgår dock att en bil ansågs anskaffad för företagsledarens privata bruk, när hon under året kört 620 mil privat och 160 mil för företagets räkning.²¹⁹ RN:s opublicerade förhandsbesked ger inte heller någon egentlig vägledning. Köp av flygplan för transportverksamhet har i ett antal fall inte ansetts ha skett uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledarens privata bruk, om flygplanet endast i mindre utsträckning använts privat av företagsledaren.²²⁰ Däremot har RN förklarat att företagsledarens vederlagsfria privata utnyttjande av flygplanet var skattepliktig inkomst av tjänst.²²¹ Regeln har inte heller ansetts tillämplig ifråga om bostadsrätter, när dessa inte så gott som uteslutande använts för företagsledarens eller dennes närståendes privata bruk.²²² Sammanfattningsvis kan sägas att varken publicerad eller opublicerad praxis ger någon egentlig vägledning för vad som menas med *uteslutande* eller *så gott som uteslutande* anskaffats för *privat bruk*.

Fåmansföretagsreglerna innehåller inte några spärrar mot att dessa kan bli tillämpliga flera gånger vid överlåtelse av samma tillgång.²²³ Om företagsledaren säljer sin privata bil till företaget och denna skall användas så gott som uteslutande för hans privata bruk blir även regeln 35 § 4 mom sista stycket KL tillämplig enligt sin ordalydelse.²²⁴ I Mb 1985:2:10 skulle en företagsledare överlåta två andelar av en bostadsrätt, som inte kunde anses bli till nytta för företagets verksamhet.²²⁵ RN uttalade att han skulle beskattas för vad han erhöll för andelarna med stöd av 35 § 4 mom sista stycket KL jämfört med 35 § 3 a mom 3 st KL. 35 § 1 a mom 1 st KL ansågs inte vara tillämplig p g a att det framgick av förarbetena att regeln omfattade förvärv

²¹⁸ Se närmare därom Ståhl SvSKT 1989 s 84 med vidarchänvisningar och RÅ 1988 not 51 som Ståhl omnämner på denna sida.

²¹⁹ Den skattskyldige hade sålt bilen till företaget, men en förutsättning för köpet var att fåmansföretagsreglerna inte skulle bli tillämpliga. Varken denna klausul eller det förhållandet att köpet återgått under ett senare beskattningsår tillmättes någon vikt av RR.

²²⁰ Se F 1977-04-29 § 1, F 1977-06-28 § 2, F 1979-04-06 § 1 och Mb 1985:22:11.

²²¹ Se F 1977-04-29 § 1.

²²² Se t ex F 1977-11-11 § 11 och F 1983-11-18 § 1.

²²³ Se närmare därom t ex Bergström 1988 s 32 ff.

²²⁴ Regeln har lydelsen: "Avyttras egendom, som avses i detta moment, till fåmansföretag av delägare eller honom närstående person, skall oavsett bestämmelserna i detta moment som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för egendomen, såvida denna icke är eller kan antagas bli till nytta för företagets verksamhet."

²²⁵ Målet är utförligt refererat i SOU 1989:2 s 247 f.

från utomstående.²²⁶ Konflikten mellan 35 § 4 mom och 35 § 1 a mom 1 st KL löstes på så sätt att endast den förstnämnda regeln tillämpades.²²⁷

I RÅ 1989 ref 10 (mål I) sålde den skattskyldige sin privata bil till bolaget. Bilen ansågs anskaffad så gott som uteslutande för företagsledarens privata bruk. Till skillnad från kammarrätten ansåg RR utan närmare motivering att hon skulle beskattas med stöd av 35 § 1 a mom 1 st KL.

I Mb 1985:2:10 följde RN förarbetena och beskattade företagsledaren med stöd av 35 § 4 mom sista stycket KL. RR å andra sidan följde lagtexten i RÅ 1989 ref 10 och konstaterade, att fåmansföretaget anskaffat bilen så gott som uteslutande för den skattskyldiges privata bruk och att hon därför skulle beskattas enligt 35 § 1 a mom 1 st KL. RR kommenterade inte regelkonflikten med 35 § 4 mom sista stycket KL. En av bolaget, från företagsledaren, förvärvat bil kan vara till nytta för bolaget även om bilen uteslutande är en löneförmån för företagsledaren. Det finns inte någon anledning att behandla bilar förvärvade från olika personer och med olika syften på skilda sätt. RR:s domslut framstår därför som logiskt och konsekvent. I de nya regler som börjar gälla 1/1 1991 har motsvarande regel förtydligats så att den endast omfattar förvärv från utomstående av lös egendom. Förvärv av bil har undantagits från stoppreglerna. Företagsledaren skall fortsättningsvis endast beskattas för förmånen av fri bil.²²⁸

I publicerad praxis har även den regelkonflikten prövats, där beskattning först skett enligt 35 § 1 a mom 1 st KL, varefter samma eller annan regel formellt blivit tillämplig på en senare överlåtelse. I RÅ 1985 1:81 (mål II) (ej förhandsbesked) bytte företaget en "privat" bil mot en ny bil utan att betala någon mellanskillnad. Eftersom företaget inte hade haft någon kostnad för bilen vid bytet, om man bortsåg från den ursprungliga kostnaden som företagsledaren redan hade beskattats för, kunde företagsledaren inte beskattas ännu en gång enligt 35 § 1 a mom 1 st KL. Utgången är naturlig. Enligt lagtexten kan företagsledaren endast bli beskattad för företagets anskaffningskostnad, varmed får förstås den del av förvärvspriset som företagsledaren inte tidigare har blivit beskattad för.

²²⁶ Se prop 1975/76:79 s 87.

²²⁷ Regeln i 35 § 4 mom sista stycket KL har prövats i ett antal inte särskilt intressanta mål. Försäljning av tavlor till restaurang har ansetts ha skett för rörelsens skull. Försäljning av företagsledarens privata bostadsrätt, där han bodde, föranledde tillämpning av regeln, se vidare om dessa frågor SOU 1989:2 s 246 ff. Överlåtelse av räntebärande skuldebrev föranledde inte att regeln var tillämplig i F 1988:13:13. Se även t ex F 1983-11-18 § 1.

²²⁸ Se prop 1989/90:110 s 596 ff.

I RÅ 1985 1:52 (förhandsbesked) hade beskattning skett med stöd av 35 § 1 a mom 1 st KL, då ett handelsbolag anskaffat en bil för företagsledarens privata bruk.²²⁹ Ett uttag av bilen till underpris ansågs inte medföra beskattning enligt 35 § 1 a mom 3 st KL på grund av att bilen ansågs anskaffad för företagsledarens räkning, vilket ansågs innebära att han blev ägare skatterettsligt i och med företagets förvärv. Ett uttag av bilen skulle därför inte medföra några skattekonsekvenser för honom. Motiveringen är märklig. Handelsbolaget måste civilrettsligt anses som ägare till bilen i och med förvärvet. Det hade varit bättre att hävda att beskattning redan skett hos företagsledaren en gång, och det inte kan ha varit avsett att företagsledaren skall bli beskattad ännu en gång när han överför bilen i privat ägo.²³⁰

Sammanfattningsvis kan konstateras att publicerad praxis från RR, främst från taxeringsprocessen, är den viktigaste rättskällan när det gäller tillämpningen av 35 § 1 a mom 1 st KL. Opublicerad praxis från RN lämnar föga upplysningar utöver vad publicerad praxis ger.

10.5.4.2 Felaktig prissättning

I 35 § 1 a mom 3 st KL regleras överlåtelse av egendom till eller från fåmansföretag, där prissättningen är oriktig till delägarrens fördel. Med delägare avses endast fysisk person.²³¹ Innan fåmansföretagsreglerna trädde i kraft beskattades i allmänhet fåmansaktieägare för förtäckt utdelning i denna situation. Vid beräkning av realisationsvinst framgår vidare av 36 § 2 a anvp sista stycket KL att om delägare eller honom närstående avyttrar fastighet till företaget, så får schablonreglerna och reglerna om indexuppräkning inte användas.²³² Tidigare har RN meddelat ett stort antal förhandsbesked om huruvida försäljningssumman motsvarade tillgångens marknadsvärde, om parterna hade samma uppfattning om hur frågan skulle besvaras. Numera avisas sådana frågor.²³³

I publicerad praxis har regeln inte i något fall tillämpats på uttag till underpris av omsättningstillgångar.²³⁴ RN har emellertid i MF 1986:5:2 ut-

²²⁹ Det finns ett opublicerat förhandsbesked med samma utgång och motivering som rörde ett fåmansaktiebolag, se F 1980-11-21 § 5.

²³⁰ Se närmare därom t ex i Bergström 1988 s 34, Ståhl SvSkT 1989 s 90 och Lodin m fl 1989 s 393. Praxis har kodifierats i de nya regler som börjar gälla 1/1 1991, se prop 1989/90:110 s 596 ff.

²³¹ I lagtexten talas om delägare eller *honom* närstående person, se därom t ex F 1979-10-05 § 6.

²³² Dispens medges dock om fastigheten behövs i företaget, se vidare därom Berglöf och Roos 1984 s 23 f.

²³³ Se närmare därom ovan i avsnitt 5.2.2.3.

²³⁴ Se RÅ 1985 Aa not 73 och RÅ 1988 ref 97. Se närmare därom Ståhl SvSkT 1989 s 85 f som även refererar tidigare uppfattningar i frågan.

talat att en försäljning av ett lager till underpris från ett fåmansaktiebolag till företagsledaren, skulle beskattas enligt 35 § 1 a mom 3 st KL. Lagret behöll sin status som omsättningstillgång hos företagsledaren. RN konstaterade fullt riktigt att det inte fanns något undantag i lagtexten för det aktuella fallet.²³⁵ Principerna för beskattning av felaktig prissättning mellan delägare och fåmansföretag förändras i viss mån genom skattereformen.²³⁶

Frågan om beskattning kan ske om ett fåmansföretag säljer egendom, i detta fall en fastighet, till underpris till annat fåmansföretag har besvarats i F 1982-05-07 § 4. RN uttalade:

Fastigheten X skall säljas till sju aktiebolag. Det förhållandet att såväl säljarbolaget som köparbolagen utgör fåmansbolag föranleder inte att de fysiska personer som direkt eller indirekt äger aktierna i bolagen skall anses åtnjuta sådan förmån som skall tas upp till beskattning enligt 35 § 1 a mom tredje stycket kommunalskattelagen. Inte heller skall köparbolag som är aktieägare i säljarbolaget träffas av någon beskattning med anledning av förvärv av andel i ifrågavarande fastighet.

Av målet kan konstateras att fåmansföretag i enlighet med lagtexten inte omfattas av bestämmelsen. Ett fåmansföretag kan inte anses som närstående till delägare i fåmansföretag.²³⁷

I RÅ 1989 ref 119 överfördes enstaka anläggningstillgångar till underpris från ett dotteraktiebolag till ett annat aktiebolag, som ägdes direkt av samma aktieägare som ägde alla aktier i det förstnämnda aktiebolagets moderbolag.²³⁸ Dotteraktiebolaget uttagsbeskattades för skillnaden mellan marknadspriset och överlåtelsepriset. RR uttalade sedan:

Med hänsyn till det mervärde som överförs från dotterbolaget till samma fysiska personer som äger såväl det bolaget som det mottagande bolaget och vilka personer därigenom tillgodogör sig mervärdet, bör förmögenhetsöverföringen beskattas hos nämnda personerna enligt 35 § 1 a mom KL (jfr regeringsrättens dom den 11 oktober 1989 i mål nr 3115-1989²³⁹).

Vid överföring av tillgångar till underpris mellan olika aktiebolag skulle 35 § 1 a mom 3 st KL kunna bli tillämplig om aktieägare blir berikade, genom att

²³⁵ I F 1980-02-29 § 6 hade fadern tidigare sålt aktier med återköpsrätt till visst pris till fåmansföretaget. När sonen senare utnyttjade återköpsrätten ansågs detta vara likställt med att han köpte motsvarande aktier till detta pris från bolaget. Han blev beskattad för skillnaden mellan marknadspris och återköpspriset med stöd av 35 § 1 a mom 3 st KL.

²³⁶ Prop 1989/90:110 s 596 ff. De nya reglerna i 32 § 14 anvp KL reglerar dock endast överlåtelse av bostadsrätt och fastighet, och beskattning sker som intäkt av tjänst.

²³⁷ Se även F 1988:12:15 med likartad utgång. I RÅ 1989 ref 10 (mål II) ansåg RR 35 § 1 a mom 3 st KL tillämplig trots att tilläggsköpeskilling skulle utgå, så att köpeskillingen motsvarade marknadsvärdet, om skattemyndigheterna ansåg att regeln blev tillämplig.

²³⁸ Målet är även behandlat bl a i avsnitt 10.2.3.

²³⁹ Målet är numera refererat som RÅ 1989 ref 101.

deras aktiebolags förmögenhet ökar. Denna lösning står i strid med lagtextens ordalydelse, som ju talar om att delägare, dvs här aktieägare, köper tillgång till underpris från aktiebolaget, och har inte något stöd i förarbetena.²⁴⁰

Sammanfattningsvis kan konstateras, att praxis är mager och att opublicerad förhandsbeskedspraxis är relativt intetsägende. Intressant är dock att RR tillämpat 35 § 1 a mom 3 st KL när tillgångar överförts till underpris mellan fåmansaktiebolag. Frågan är dock om avgörandet kan stå sig eftersom förhandsbeskedet står i strid med lagtexten.

10.5.5 Förbjudna lån

Av 35 § 1 a mom 6 st KL framgår bl a att lån, som företaget lämnat i strid med bestämmelserna i 12:7 aktiebolagslagen,²⁴¹ skall utgöra skattepliktig intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren till den del återbetalning inte skett.²⁴² Av publicerad praxis framgår bl a följande.²⁴³ Övertagande av tidigare aktieägars skulder till aktiebolaget är ett förbjudet lån enligt RÅ 1977 ref 81.²⁴⁴ I RÅ 1984 1:90 ansåg RN, i den del av målet som inte överprövades av RR, att ett förfarande att inte erlagga hela köpeskillingen vid förvärv av aktier från bolaget stred mot 12:7 ABL. Beskattning skulle trots detta inte ske om köpeskillingen betalades i nära anslutning till att bokslutet var klart.²⁴⁵

Av RN:s opublicerade förhandsbesked framgår följande. I ett förhandsbesked avgjort av RN 1979 ägde sökanden S och hans familj via ett bolag aktiemajoriteten i ett fåmansaktiebolag.²⁴⁶ S var tvungen att placera om ett lån i sin hyresfastighet, som var uthyrd till fåmansaktiebolaget, men det var svårt att låna till rimliga villkor på läget på kreditmarknaden. Fåmans-

²⁴⁰ Udelningsbeskattning kan dock komma ifråga, jfr t ex RÅ 1989 ref 101.

²⁴¹ Se även lån i strid med 11 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelser som behandlas i RÅ 1988 not 342.

²⁴² Enligt praxis kan återbetalning ske med skatterättslig verkan så länge taxeringen inte vunnit laga kraft eller innan talan om eftertaxering väckts, se RÅ 1981 1:83 och RÅ 1987 ref 132. Jfr dock RÅ 1988 ref 60 där återbetalningen inte beaktades därför att den skett sedan eftertaxeringen vunnit laga kraft.

²⁴³ Se närmare därom Ståhl SvSkT 1989 s 90 ff.

²⁴⁴ I RÅ 1981 1:1 övertog en arvinge den dödes skuld till ett fåmansaktiebolag med dess samtycke i samband med arvskifte. Det betraktades som ett förbjudet lån. I ett opublicerat förhandsbesked från 1982 ville en fåmansbolagsdelägare flytta ett lån från ett systerbolag till ett annat. RN uttalade att han då lämnade ett lån i strid med 12:7 ABL och att lånet skulle beskattas enligt 35 § 1 a mom 6 st KL till den del det inte återbetalats, se närmare därom SOU 1989:2 s 266.

²⁴⁵ Sökanden skulle dock enligt KL beskattas för beräknad ränta på skillnaden mellan köpeskillingen och erlagd handpenning med stöd av 35 § 1 a mom 4 st KL. RR lämnade här sökandens besvär utan bifall.

²⁴⁶ Ärendet är närmare refererat i SOU 1989:2 s 262 f.

aktiebolaget hade behov av att förränta sin överlikviditet och lånade ut medel till en ränta motsvarande diskontot plus 2 % och en amortering med 5000 kronor årligen. Sökanden gjorde gällande att lånet var kommersiellt betingat och därför inte drabbades av låneförbudet i 12:7 aktiebolagslagen.

Från låneförbudet finns flera undantag i 12:7 2 st ABL, varav kommersiella lån är ett. I förarbetena anges som exempel på när detta undantag är tillämpligt, att ett bolag som har likviditetsöverskott ger ett lån till ett annat närstående bolag som har likviditetsunderskott, eller att aktieägaren äger en fastighet i vilken bolaget driver sin rörelse och att aktieägaren lånar av bolaget för att bygga om fastigheten för bolagets behov.²⁴⁷ Kraven på tillåtna kommersiella lån är inte höga.²⁴⁸ RN uttalade att lånet inte kunde anses strida mot låneförbudet och att lånet därför inte kunde beskattas med stöd av 35 § 1 a mom 6 st KL. Förhandsbeskedet förefaller stå i överensstämmelse med förarbetena till låneförbudet och framstår som materiellt riktigt.²⁴⁹

I F 1979-10-05 § 6 apporterades andelar i ett fåmanskommanditbolag, som enbart ägdes av fysiska personer, till ett fåmansaktiebolag, som båda hade samma ägarkrets.²⁵⁰ Kommanditbolaget hade en skuld till ett annat fåmansaktiebolag, som komplementären var solidariskt betalningsskyldig för, och som aktiebolaget övertog. RN menade att övertagandet inte stod i strid med 12:7 ABL. En ledamot var skiljaktig och menade att ett förbjudet lån hade lämnats genom att komplementären friskrevs från sin betalningsskyldighet.

Frågan var dock om lånet var ett förbjudet lån. Detta går inte att få svar på av handlingarna i ärendet. Var det ett förbjudet lån bör beskattning ske, eftersom det annars är alltför lätt att kringgå regeln, se även nästa förhandsbesked.

I F 1982-03-26 § 6 hade sökanden och hans fåmansaktiebolag bildat ett kommanditbolag, där aktiebolaget hade skjutit till 95 000 kronor och sökanden 5 000 kronor. Sökanden frågade om skattekONSEKVENSerna ifall

²⁴⁷ Se prop 1973:93 s 134 och prop 1975:103 s 492 f.

²⁴⁸ Se Grosskopf 1989 s 31 f.

²⁴⁹ Se även MF 1987:9:12 där utställande av skuldförbindelse, med innehåll att vid behov ge ett villkorat aktieägarutskott till bolaget, inte ansågs kunna medföra att 35 § 1 a mom 6 st KL blev tillämplig. Se även F 1983-06-10 § 14 där den skattskyldige hade tagit ett lån mot marknadsmässig ränta från sitt helägda schweiziska bolag. Regeln i 12:7 ABL och 35 § 1 a mom 4 st KL ansågs inte tillämpliga. Förhandsbeskedet är riktigt, eftersom det schweiziska bolaget inte föll in under den svenska aktiebolagslagen.

²⁵⁰ Målet är utförligt refererat i SOU 1989:2 s 263 ff.

han lånade 50 000 kronor från det nybildade kommanditbolaget. RN uttalade:

Nämnden gör följande bedömning. Den omständigheten att sökanden så snart efter bildandet av kommanditbolaget överväger att ta upp lån från detta – enligt ansökningsen skulle frågan om ha varit aktuell redan före kommanditbolagets bildande – talar för att sökanden, som har ett bestämmande inflytande i aktiebolaget, låtit detta tillskjuta 50 000 kr mer än som var företagsekonomiskt motiverat, och att han gjort detta enbart för att därefter kunna låna detta belopp från kommanditbolaget. Enligt nämndens mening bör ett lån från kommanditbolaget under de i ansökningsen föreliggande omständigheterna anses, inte som ett lån från detta bolag, utan som ett lån från aktiebolaget. Nämnden förklarar därför att ett sådant lån skall medföra beskattning av sökanden enligt 35 § 1 a mom sjätte stycket kommunalskattelagen.

Avgörandet är intressant och visar att nämnden är beredd att ingripa mot försök att kringgå låneförbudet i 12:7 ABL. Av motiveringen förefaller framgå att RN ansåg att lånet var ett förbjudet lån enligt 12:7 ABL. Formellt sker lånet som ett tillåtet koncernlån till företag i samma koncern, men i realiteten sker lånet till sökanden. Troligen skulle HD inte tillåta så enkla kringgåenden av låneförbudet. Om lånet huvudsakligen var avsett att utgöra ett kringgående av låneförbudet är förhandsbeskedet materiellt riktigt.

Efter skattereformen skall begreppet lån i aktiebolagslagen och kommunalskattelagen vara detsamma och det skall normalt vara fråga om penninglån för att beskattning skall ske. Grundprincipen skall vara att transaktioner som täcks av låneförbudet skall ses som uttag från företaget. Uttaget skall jämföras med lön, och frågan om återbetalning av lånet skall utesluta beskattning måste bedömas *mycket restriktivt*.²⁵¹ Det sistnämnda skulle innebära ett helt annat synsätt än vad som gäller för närvarande.

10.5.6 Sammanfattning

RN har meddelat över 80 förhandsbesked beträffande fåmansföretagsreglerna i 35 § 1 a mom KL. Lagen började gälla vid 1977 års taxering och har i sakligt avseende undergått små förändringar. Lagstiftningen har numera utvärderats och reglerna kommer att ändras i samband med skattereformen. Förutom att praxis i stor utsträckning har kodifierats och förts in i lagtexten har få regler ändrats. Fåmansföretagslagstiftningen kommer även fortsättningsvis att bygga på samma principer, och många av de på goda grunder kraftigt kritiserade reglerna finns kvar.

²⁵¹ Prop 1989/90:110 s 600.

Förhandsbeskedspraxis beträffande 35 § 1 a mom KL spelar en stor roll som prejudikat. Det finns dock även ett antal viktiga avgöranden från den ordinarie taxeringsprocessen. På att det förflutit lång tid sedan reglerna trädde i kraft, har många frågor besvarats genom publicerad praxis och RN:s opublicerade förhandsbesked ger inte så många upplysningar som inte går att utläsa ur publicerade avgöranden. Antalet meddelade förhandsbesked som rör 35 § 1 a mom KL har minskat kraftigt under senare år. Sedan 1985 har RN avgjort drygt tio sådana ärenden. Framställningen visar att sedan ett antal år förflutit från det lagen trädde ikraft, finns det få principiellt intressanta avgöranden från RN, som inte går att få svar på i publicerad praxis. Andra avsnitt visar att RN i allmänhet följer RR:s praxis även om den innebär en förändring i RN:s tidigare praxis.²⁵²

Av detta skulle möjligen den slutsatsen kunna dras att RN:s praxis är betydelsefull så länge inte RR har utvecklat en mer omfattande praxis. Med hänsyn till att RN:s icke överprövade förhandsbesked numera inte publiceras och är hemliga, vore det önskvärt att publicering kunde ske. Det är dock inte nödvändigt att RN:s förhandsbesked som rör de nuvarande fåmansföretagsreglerna i 35 § 1 a mom KL publiceras.

10.6 Utvärdering

RN:s opublicerade förhandsbesked beträffande reglerna om vinstbolag, byggnadsrörelse och handel med fastigheter, femårsregeln vid utflyttning, och fåmansföretag i 35 § 1 a mom KL, har studerats. Dessa har sedan jämförts framförallt med RR:s publicerade praxis.

Först kan konstateras att publicerade förhandsbesked som avgjorts av RR, sedan länge spelar en mycket stor roll som rättskälla. Sedan 1987 publiceras alla förhandsbesked som avgjorts i sak av RR i regeringsrättens årsbok. Däremot publicerar RN sedan 1/1 1987 inte längre lagakraftvunna, av RR inte överprövade, förhandsbesked. Sedan en tid överklagar det allmänna, främst genom RSV, oftare än tidigare de flesta principiellt viktiga förhandsbesked som gått det allmänna emot. Förhandsbesked kommer även i framtiden att spela en viktig roll som prejudikat.

Vinstbolags- och fåmansföretagsreglerna (i 35 § 1 a mom KL) har varit ikraft under en längre tid och det finns relativt många publicerade förhandsbesked. Opublicerad praxis ger dock värdefulla kompletterande upplysning-

²⁵² Se t ex avsnitt 10.2.

ar. Under senare år finns det ett antal intressanta avgöranden som antingen inte har överklagats till RR, eller som ännu inte hunnit avgöras av RR.

Reglerna om byggnadsrörelse, handel med fastigheter och utflyttning (femårsregeln) har endast gällt sedan 1984 års respektive 1987 års taxering. Det är därför föga förvånande att det i stort sett saknas publicerad praxis beträffande dessa regler. På dessa områden innehåller RN:s opublicerade förhandsbesked många principiellt intressanta avgöranden. RN:s praxis på dessa områden är en mycket viktig upplysningskälla, och det vore önskvärt att dessa förhandsbesked kunde publiceras i någon form.

RN:s tidigare ordförande Herrlin anser att RN:s förhandsbesked inte blir prejudikat förrän de överprövats av RR, och därför inte bör publiceras in extenso. Denna uppfattning har fog för sig. Herrlin uppger även att RN:s förhandsbesked inte betraktas som prejudikat av nämndens ledamöter. Varje ledamot röstar ofta enligt sin uppfattning även om han tidigare förlorat omröstningar i samma fråga. Detta hindrar dock inte att välmotiverade förhandsbesked från RN, i brist på prejudikat från RR, har ett mycket stort allmänt intresse som upplysningskälla. På områden där lagstiftningen är relativt ny saknas det ofta regeringsrättsavgöranden under en längre tid. Förhandsbeskeden kan här ge ledning till dess RR:s praxis utvecklats. Även på andra områden saknas det i många frågor publicerad praxis och här fyller de opublicerade förhandsbeskeden en viktig roll.

RN:s ledamöter och handläggare besitter mycket goda sakkunskaper inom skatteområdet. RN:s ordförande lägger ned mycket arbete på att skriva motiveringarna till de principiellt intressanta förhandsbeskeden. Framställningen visar att RN tar ställning i viktiga rättsfrågor på ett helt annat sätt än andra underinstanser i allmänhet brukar göra. Det är viktigt att ta vara på denna rättskälla på bästa möjliga sätt. Det kan konstateras att RN:s opublicerade förhandsbesked innehåller intressanta svar på principiellt viktiga frågor, men som numera på ett par års sikt ofta även kommer att bli besvarade av RR. RN:s opublicerade förhandsbesked innehåller därför idag endast i begränsad omfattning en hemlig och viktig rättsbildning. Denna kan dock göras tillgänglig genom att översikter över RN:s viktigare förhandsbesked publiceras.

11 Motiveringsskyldighet

11.1 Inledning

Rättsnämnden är skyldig att motivera sina beslut varigenom den meddelar förhandsbesked, avvisar eller avskriver en ansökan. Förhandsbeskedslagen innehåller inte några regler om beslutsmotiveringen och 20 § FL är därför tillämplig. Bestämmelsen lyder:

Ett beslut varigenom en myndighet avgör ett ärende skall innehålla de skäl som har bestämt utgången, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Skälen får dock utelämnas helt eller delvis

1. om beslutet inte går någon part emot eller om det av någon annan anledning är uppenbart obehövt att upplysa om skälen,
2. om beslutet rör tjänsteställning, antagning för frivillig utbildning, betygssättning, tilldelning av forskningsbidrag eller något jämförbart,
3. om det är nödvändigt med hänsyn till rikets säkerhet, skyddet för enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden eller något jämförbart förhållande,
4. om ärendet är så brådskande att det inte finns tid att utforma skälen, eller
5. om ärendet gäller meddelande av föreskrifter som avses i 8 kap regeringsformen och det inte är fråga om prövning i högre instans efter överklagande.

Har skälen utelämnats, bör myndigheten på begäran av den som är part om möjligt upplysa honom om dem i efterhand.

Enligt 20 § FL är rättsnämnden skyldig att motivera sina beslut, om inte något av undantagen är tillämpliga. Undantagen 2, 3 och 5 är inte tillämpliga på RN:s verksamhet.¹ Hos RN är ett ärende sällan så brådskande att beslutet inte behöver motiveras.² Undantaget i första punkten kan dock vara tillämpligt.

Ett förhandsbeskedsärende är en tvåpartsprocess och utgången i ärendet måste därför oftast gå någon part emot. Det saknas därför oftast skäl för att underlåta motivering på den grunden att beslutet *inte går någon part emot*.

¹ Undantaget i punkt 5 rör normbeslut i första instans och har ingenting med RN:s verksamhet att göra, se närmare därom Hellners 1989 s 248. Sekretessskyddet i punkt 3 tillgodoses genom att ärendena hos RN är sekretessbelagda.

² Hellners 1989 uttalar på s 247 f: "Har myndigheten däremot tillräckligt rådrum för att utforma skälen skriftligen – det må röra sig om några dagar eller längre tid – kan punkten 4 inte åberopas till stöd för att skälen för beslutet inte redovisas."

Skälen kan dock även utelämnas om det är *uppenbart obehövligt att upplysa om dem*.

Av RR:s domar och beslut skall de skäl som bestämt utgången framgå.³

Motiveringsskyldigheten omfattar även avvisnings- och avskrivningsbeslut.⁴ Avskrivningsbeslut i förhandsbeskedsärenden sker när sökanden återkallat sin ansökan, och i sådana fall är det onödigt att närmare motivera beslutet.⁵ RN:s avvisningsbeslut går inte att överklaga, se 6 § 2 st FBL. Det kan då kanske tyckas onödigt att sådana beslut skall motiveras. Det betonas dock att det förhållandet tvärtom gör det särskilt angeläget att beslutet motiveras, så sökanden kan förstå varför beslutet har gått honom emot.⁶ Om ett beslut går sökanden emot kan det tänkas att det kan vara *uppenbart obehövligt att upplysa om skälen* om denna part har fått reda på utgången i målet och skälen för dessa tidigare.⁷ I praktiken förekommer dock detta sällan i ett förhandsbeskedsärende.

I förarbetena betonades starkt att myndighetens arbetsbörda som sådan inte fick tas i beaktande vid bedömningen av om motivering skall utelämnas eller inte.⁸

Sammanfattningsvis kan konstateras att RN och RR nästan undantagslöst är skyldig att ange skälen för sina meddelade förhandsbesked, liksom för avvisade ansökningar.

11.2 Avvisning

Enligt 20 § FL skall skälen för att en ansökan avvisas anges i beslutet, såvida detta inte är *uppenbart obehövligt*. Det är i allmänhet lämpligt att motivera beslutet såvida inte sökanden tidigare upplysts om detta vilket inte förekommer så ofta.

Det förekommer emellanåt att RN klart anger skälen för avvisningen. Är ansökan för sent inkommen eller är nämnden inte behörig att svara på en fråga anges det regelmässigt. Men även om det inte finns formella brister brukar en motivering ges. I F 1989:13:7 uttalades i beslutet:

³ Se 30 § 2 st FPL.

⁴ Se t ex Hellners 1989 s 235.

⁵ Se även Hellners 1989 s 243.

⁶ Hellners 1989 s 236.

⁷ Hellners 1989 s 244.

⁸ Prop 1971:30 s 494.

Med hänsyn till rättsfallet RÅ 1987 ref 5 kan det inte anses vara av synnerlig vikt för bolaget att förhandsbesked lämnas. Nämnden avvisar därför ansökningen.

Sökanden får dels reda på att synnerlig vikt för att få ansökan prövad inte föreligger, dels att svaret på hans ansökan framgår av rättsfallet RÅ 1987 ref 5. Enligt min mening är detta en kort men tillräckligt upplysande motivering. När RN förklarar för sökanden varför ansökan avvisas är denna motivering oftast tillräckligt upplysande. Vanligen används dock bara schablonartade motiveringar. Frågan är då om nedanstående lokutioner uppfyller motiveringskraven i 20 § FL.

Jag har gått igenom RN:s avvisningsbeslut sedan år 1975. Det bestående intrycket är att avvisningsbesluten ofta är ytterst kortfattat motiverade. Fyra lokutioner är vanligast. Skrivningen brukar vara ungefärligen som följer.

1. Nämnden finner att förhandsbesked inte bör meddelas och avvisar därför ansökningen.

2. Nämnden finner att ansökningen inte lämpar sig för förhandsbesked och avvisar därför denna.

3. I den mån ansökningen inte har besvarats bör förhandsbesked inte meddelas. Ansökningen avvisas därför härvidlag.

4. Det kan inte vara av synnerlig vikt för sökanden att förhandsbesked meddelas.

Den första lokutionen betyder numera framförallt att sökanden vägrat att komplettera sin ansökning. Den andra lokutionen innebär att det kan vara fråga om bevis-, utrednings- eller värderingsfrågor, eller att utredningen är ofullständig, eller att det är avvisning av delfrågor. Denna är numera den klart vanligaste avvisningsmotiveringen. Den tredje motiveringen används när av olika skäl delfrågor i en ansökning inte besvaras. Den används enligt Herrlin endast undantagsvis. Den fjärde lokutionen är den avvisningsgrund som direkt framgår av 1 § FBL. Den brukar numera oftast kombineras med en kort beskrivning av varför ansökningen avvisats.

Jag har gått igenom samtliga avvisningsfall från 1975 – 1987, och trots att jag haft tillgång till handläggarens föredragningspromemoria har det ofta varit svårt att utröna skälen för en avvisning. Åtminstone under tidigare år tycks de båda första motiveringarna delvis ha använts som synonymer, men även när synnerlig vikt för prövning i sak inte förelegat. Detta pekar på att det är viktigt att besluten motiveras utförligare. Ovanstående fyra lokutioner anger inte skälen på ett sådant sätt att sökanden eller hans ombud förstår varför ansökningen avvisats. Det är ingen ursäkt att sökanden kan få svar om han hör av sig till nämnden. Beslutet går inte att överklaga. Det är

därför viktigt att beslutet innehåller skälen för avvisningen, så att sökanden inte kan få uppfattningen att avvisningen är godtycklig. Detta kommer man bäst tillrätta med genom att beslutsmotiveringen åtminstone uppfyller förvaltningslagens minimikrav.

Dessa krav innebär att de skäl som bestämt utgången skall anges. I ett avvisningsärende kan detta göras mycket kort.⁹ Det räcker med att ange att RN t ex inte svarar på den här typen av värderingsfrågor, att utredningen är för bristfällig för att ligga till grund för ett förhandsbesked eller att man inte svarar på ansökningar som kräver att sakförhållandena utreds av RN. Det lämpligaste vore, vilket för övrigt förekommer i viss omfattning, att standardiserade motiveringar utarbetades för avvisningsbesluten som klart utsade varför ansökan avvisats.¹⁰

Sammanfattningsvis kan konstateras att det ofta är svårt även för en fackman att förstå varför en ansökan har avvisats. Det beror på att RN använder beslutsmotiveringar som är schablonartade och intetsägande. En lokution kan betyda olika saker, och även innefatta avvisningsgrunder som omfattas av ett annat uttryck. Detta är mindre tillfredställande mot bakgrund av att besluten oftast är sekretessbelagda och inte överklagbara. För den enskilde kan det ibland framstå som godtyckligt att han inte får sin ansökan prövad. Detta bör undvikas genom att motiveringsplikten i 20 § FL uppfylls, vilket kan ske enkelt genom korta standardiserade beslutsmotiveringar.

11.3 Förhandsbesked

Förhandsbeskeden är numera alltid motiverade. Först ges förhandsbeskedsbeslutet under en rubrik, och under rubriken motivering anges sedan skälen. Förhandsbeskeden uppfyller minimikraven i 20 § FL om de skäl som styrt utgången är angivna, vilket i regel är fallet. Vissa krav måste dock ställas på tydligheten i hur RN presenterar de skäl som styrt utgången i ärendet. Detta diskuterades relativt livligt både före och efter förvaltningslagens tillkomst.¹¹ I besvärssakkunnigas förslag till lag om förvaltningsförfarandet föreslogs att beslut skulle innehålla skälen för avgörandet om det inte fanns särskilda skäl för att detta var obehövt eller olämpligt.¹² De

⁹ Jfr prop 1971:30 s 493.

¹⁰ Jfr Hellners 1989 s 248.

¹¹ Se angående denna debatt hänvisningarna i Hellners 1989 s 233 ff och Wittrock 1990 s 29 ff.

¹² 11 kap 5 § i besvärssakkunnigas lagförslag, se SOU 1964:27 s 35.

betonade starkt vikten av att besluten var försedda med klargörande motiveringar, vilket bl a är viktigt för att de ska kunna användas som rättskälla.¹³ I arbetsgruppens förslag gick kraven på motiveringen längre.¹⁴ Förslaget till 16 § 1 st förvaltningslagen löd:

Om slutligt beslut går part emot, skall det innehålla motivering, som upplyser om de sakliga och rättsliga bedömningar som väsentligast bestämt utgången.

Arbetsgruppen uttalade att i en förvaltningslag som har till huvudsyfte att stärka det administrativa rättsskyddet utgör motiveringsskyldigheten ett omistligt element.¹⁵ Motiveringsbehovet gör sig gällande med olika styrka beroende på om något väsentligt rättsligt intresse står på spel eller ej.¹⁶ Generellt kan dock inte krävas mer än en kortfattad motivering. Myndigheten ska med några korta satser göra det begripligt för honom varför beslutet går parten emot.¹⁷ Även om beslutet går den allmänna parten emot skall det vara motiverat, även om detta ofta kan göras relativt kort med hänsyn till dennes sakkännedom.¹⁸

I förvaltningslagen utformades lagen till stor del i sak i överensstämmelse med arbetsgruppens lagförslag.¹⁹ I lagtexten har lokutionen "*de sakliga och rättsliga bedömningar som väsentligast bestämt utgången*" ersatts med "*de skäl som bestämt utgången*". Anledningen var att arbetsgruppens förslag gav intryck av ett längre gående motiveringskrav än vad som var avsett.²⁰ Departementschefen utvecklade motiveringskravet:

Med den av mig föreslagna formuleringen avses att markera att förvaltningslagen i princip inte uppställer något krav på att förvaltningsmyndigheternas beslut skall innehålla detaljerade redogörelser för sakförhållandena i ärendena och vidlyftiga resonemang om hur dessa förhållanden bedömts rättsligen av myndigheten. Det är – som arbetsgruppen uttrycker det – "de springande punkterna" som skall komma fram i motiveringen. Denna torde därför i ett stort antal fall kunna göras kort.²¹

¹³ SOU 1964:27 s 445.

¹⁴ Se SOU 1968:27 s 173 ff.

¹⁵ SOU 1968:27 s 193. De sakkunniga uttalade även bl a: "Tidigare har framhållits hur det tillsammans med kommunikation och besvär utgör själva grundvalen för rättssäkerheten i förfarandet och hur de tre rättssäkerhetsgarantierna hänger samman och övar inbördes inflytande." SOU 1968:25 s 193.

¹⁶ SOU 1968:27 s 194 f.

¹⁷ SOU 1968:27 s 197.

¹⁸ SOU 1968:27 s 195.

¹⁹ Prop 1971:30 s 491.

²⁰ Prop 1971:30 s 493.

²¹ Prop 1971:30 s 493. Departementschefen hänvisade även till arbetsgruppens exempel på avfattning av beslut i SOU 1968:27 s 202 f.

Departementschefen förordade att de avgörande skälen för utgången redovisades kort i motiveringen. I 1986 års förvaltningslag gjordes inte några sakliga ändringar av intresse i motiveringsskyldigheten.²²

Henriksson har studerat hur de publicerade förhandsbeskeden är motiverade under 1980-talet.²³ Hon har undersökt hur de olika ordförandena har motiverat sina beslut och sammanfattar sina resultat på följande sätt.²⁴

Ordförande:	Berglöf	Swartling	Herrlin
Endast svar	39 %	12 %	17 %
Kort argumentation	29 %	25 %	53 %
Argumentation	17 %	15 %	20 %
Utförlig argumentation	15 %	48 %	10 %
	100 %	100 %	100 %

Med endast *svar* (1) avses att frågan bara besvaras rakt upp och ner t ex avdrag medges för kostnaden såsom för driftkostnad.²⁵ Med *kort argumentation* (2) avses att det anförs något skäl utöver svaret på frågan. *Argumentation* (3) innebär att flera argument anförs, medan *utförlig argumentation* (4) kännetecknas av en omfattande argumentation med hänvisning till rättskällor.²⁶ Av 20 § FL framgår att skälen som bestämt utgången skall framgå av motiveringen. Här skall nu undersökas i vad mån RN:s argumentering av typ 1 – 4 kan uppfylla detta krav.

Om RN eller RR endast svarar på den ställda frågan är detta en mycket torftig motivering, som förekommer i viss utsträckning i det publicerade materialet och givetvis inte är helt ovanlig i de opublicerade förhandsbeskeden. Motiveringar av typ avdrag medges för kostnaden som driftkostnad förefaller vara alltför torftiga. Om sökanden erhåller ett sådant svar som är positivt för honom i den meningen att han fått det svar han önskat, lider han i och för sig förmodligen inte någon rättsförlust. Av Henrikssons undersökning framgår, att för sökanden negativa besked ofta är mer kortfattat

²² Se prop 1985/86:80 s 70 f.

²³ Henriksson SN 1990 s 213 ff.

²⁴ Berglöf var ordförande i rättsnämnden 15/9 1980 t o m 14/9 1984, Swartling 15/9 1984 t o m 31/12 1986 och Herrlin 1/1 1987 t o m 30/6 1990. Herrlins förhandsbesked i undersökningen är publicerade t o m april 1989.

²⁵ Henriksson anför även som exempel RR:s dom 20/4 1989, målnummer 1611-1988, som behandlas nedan.

²⁶ Henriksson SN 1990 s 218 ff.

motiverade än när förhandsbeskedet inte gått sökanden emot.²⁷ Om båda parter är inställda på att sökanden skall få det begärda förhandsbeskedet, kan det möjligen räcka med ett kort svar på den ställda frågan. Om LSKM inte tillstyrkt det begärda svaret, bör en utförligare motivering vara på sin plats, såvida inte LSKM ändå på grund av sin sakkunskap förstår RN:s skäl för beslutet. Som belysning till frågan kan anföras RR:s dom 20/4 1989, målnummer 1611-1988.

Sökanden hade köpt en tomträtt genom köpekontrakt 1966. Köpebrev utfärdades 1972. Frågan gällde om tomträtten var förvärvad 1966 eller 1972, vilket bl a berodde på om köpekontraktet var giltigt.²⁸ RN meddelade följande förhandsbesked.

FÖRHANDBESKED

Tomträtten skall anses förvärvad år 1966.

MOTIVERING

X får anses ha förvärvat tomträtten genom den som köpekontrakt betecknade handlingen av den 1 juni 1966.

Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

En sådan motivering uppfyller vid ett ytligt betraktande kraven i 20 § förvaltningslagen. Skälen för utgången är dock inte tillräckligt angivna i motiveringen. Det som torde ha bestämt utgången var att RN ansåg att köpekontraktet var en giltig köpehandling och innehavstiden räknas enligt praxis från den tidpunkt då fastigheten köpts genom ett giltigt köpekontrakt. Det kan ifrågasättas om RN:s och RR:s motiveringar uppfyller FL:s eller FPL:s motiveringskrav.²⁹

Det är oftast inte tillräckligt att RN i motiveringen endast svarar på den ställda frågan. Förvaltningslagen ställer implicit ett krav på att sökanden, eller i vart fall hans ombud skall kunna förstå hur RN eller RR har resonerat. Statistiken visar att 17 % av de publicerade förhandsbeskeden, dvs för närvarande knappt 10 förhandsbesked om året, endast innehåller ett svar. Det är tänkbart att siffrorna kan vara desamma i den totala mängden förhandsbesked. Det är önskvärt att förhandsbeskeden i allmänhet är mer utförligt motiverade.

²⁷ Gäller när Berglöf och Herrlin var ordförande. Under Swartlings tid var positiva och negativa förhandsbesked lika utförligt motiverade, se Henriksson 1990 s 18 ff.

²⁸ Ett regeringsråd ansåg i ett tilläggsyttrande att köpekontraktet inte var formellt giltigt, men att man kunde bortse från det i detta speciella fall. Köpekontraktet var dock förmodligen giltigt.

²⁹ Enligt 30 § förvaltningsprocesslagen skall det av RR:s dom eller beslut framgå de skäl som bestämt utgången, se vidare Wennergren 1977 s 258 ff.

För närvarande är det vanligast att förhandsbeskedet har en kort motivering, varmed avses att något argument framförs utöver svaret på frågan. Enligt tabellen är det fallet i 53 % av de publicerade förhandsbeskeden. Om detta argument är det som varit det avgörande för utgången i ärendet är detta tillräckligt enligt 20 § FL och dess förarbeten. Frågan är snarare om detta argument är tillräckligt klart beskrivet. Det är tillräckligt att som RN i ett ärende angav att svaret framgick av RÅ 1987 ref 147.

Enligt mina undersökningar är det för närvarande inte ovanligt att RN hänvisar till lagtext och praxis. Detta kan exemplifieras med följande relativt typiska ärende.

I F 1989:13:14 bedrev sökanden byggnadsrörelse och ägde privat ett antal hyresfastigheter, som ansågs smittade av rörelsen.³⁰ Han avsåg nu att apportera en av sina privat ägda hyresfastigheter till ett av honom nystartat bolag, som skulle bedriva handel med fastigheter. Apporteringen av fastigheten ske under marknadspris till fastighetens skattemässiga restvärde. Sökanden ställde bl a dessa frågor:

1. Utlöser den tänkta apporten någon inkomstskattekonsekvens för sökanden?
2. Behåller fastigheten sin karaktär av omsättningstillgång i bolagets hand?
3. Kommer aktierna att få karaktären av lageraktier?
4. Kan reglerna i 35 § 3 mom 6 st KL vara tillämpliga vid en framtida försäljning av aktierna i bolaget?

RN svarade:

FÖRHANDBESKED

Beskedet vilar på förutsättningen att det nybildade bolaget bedriver rörelse avseende handel med fastigheter vid överlåtelsen av fastigheten eller börjar sådan rörelse genom överlåtelsen.

Fråga 1

En överlåtelse av fastigheten på det nybildade bolaget föranleder inte inkomstbeskattning för X i vidare mån än att avräkningsvärdet och ett belopp som motsvarar de värdeminskningsskattavdrag som belöper på tiden före överlåtelsen skall tas upp som intäkt av rörelse. Beskedet i denna del vilar – förutom på den inledningsvis angivna förutsättningen – på den ytterligare förutsättningen att köpeskillingen inte överstiger marknadsvärdet på fastigheten.

Fråga 2

Fastigheten kommer att utgöra omsättningstillgång hos bolaget.

³⁰ Fråga 1 är numera överprövad av RR och förhandsbeskedet är ändrat med en utförlig motivering, se RR:s dom 13/6 1990, målnummer 4402-1989, se avsnitt 10.3.2.

Fråga 3

X:s aktier i bolaget kommer inte att utgöra omsättningstillgångar.

Fråga 4

Bestämmelsen i 35 § 3 mom sjätte stycket första meningen kommunalskattelagen (KL) är inte tillämplig vid en avyttring av X:s aktier i bolaget.

MOTIVERING

Den i inledningen av beskedet angivna förutsättningen utgör en precisering av en i ansökningen lämnad förutsättning.

Frågorna 1 och 2

Fastigheten utgör omsättningstillgång hos X. Med hänsyn till förutsättningen att bolaget bedriver rörelse avseende handel med fastigheter eller börjar sådan handel genom överlåtelsen kommer fastigheten att behålla denna karaktär hos bolaget (punkt 3 första och andra styckena av anvisningarna till 27 § KL). Beskedet på fråga 2 har utformats i enlighet härmed. Med utgångspunkt i att fastigheten behåller sin karaktär av omsättningstillgång följer beskedet på fråga 1 av praxis och punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 28 § KL.

Fråga 3

Beskedet följer av att bolaget bedriver rörelse avseende handel med fastigheter eller börjar sådan rörelse genom överlåtelsen.

Fråga 4

Den aktuella bestämmelsen är inte tillämplig när fastighetsöverlåtelsen behandlas enligt rörelseregler.³¹

De skäl som varit avgörande för utgången synes vara angivna i motiveringen. Den innehåller hänvisningar till lagtexten och beträffande fråga 1 och 2 delvis en redogörelse för lagregelns tillämpning på de konkreta situationerna. I övrigt är svaren mycket knapphändiga och föga upplysande. Svaret på fråga 1 att det följer av praxis och punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 28 § KL är otillfredställande. Man frågar sig vad praxis utvisar och vilka mål RN tänker på. RR ändrade för övrigt RN:s svar på denna fråga med en utförlig motivering, där även hitillsvarande praxis redovisades, och uttalade att beskattning skulle ske.³² Westerberg uttalade redan 1957 om motiveringsskyldigheten:

Rimligt synes vara att först och främst tillämpligt lagrum alltid anges, vilket f n långtifrån alltid sker. Det är ock önskvärt att tveksamma frågor belyses genom hänvisning till lagmotiv och praxis och, i enstaka fall, även litteratur. Icke så att myndigheten för

³¹ En likartad typ av svar återfinns t ex i F 1988:5:9.

³² Se RR:s dom 13/6 1990, målnummer 4402-1989, som behandlas i avsnitt 10.3.2.

motiveringens skull borde uppleta dylika källställen. Men om de ändå framkommit under utredningen i målet, kunde de upplysas.³³

Kravet kan sägas vara att rättsnämnden skall göra begripligt för parten, eller i vart fall för en skattekonsult, hur man har resonerat och vad man stödjer sig på.³⁴ När det gäller reglerna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter är såväl lagtext som praxis svårförståeliga även för den som är kunnig i skatterätt. Det bör ställas högre krav på RN att motivera sina beslut än på de vanliga myndigheter som förvaltningslagen i första hand tar sikte på, eftersom RN skall arbeta under domstolsliknande former. En domstol hade angett kortfattat vad regeln innehöll och hur den skulle tillämpas på det aktuella fallet. En hänvisning till praxis hade även oftast innehållit hänvisningar till rättsfall eller till litteratur som behandlar dessa frågor.

RN:s kortfattade motiveringar kan uppfylla förvaltningslagens minimikrav om utgången är positiv för sökanden och LSKM känner till sakförhållandena. Henrikssons undersökningar visar dock att det inte är någon mer väsentlig skillnad mellan förhandsbeskedens längd när utgången är till fördel respektive till nackdel för sökanden.³⁵ I Danmark är förhandsbeskeden ofta bättre motiverade om utgången är negativ för sökanden.³⁶ RN skall arbeta under domstolsliknande förhållanden och bör därför bemöda sig att klargöra sina skäl på ett för parterna begripligt sätt. Föredragningspromemorian innehåller relevanta förarbeten, praxis och litteratur och det finns därför ingen anledning att inte redovisa de väsentligaste rättskällorna, när detta behövs för att göra motiveringen begriplig. Rättsnämndens beslut publiceras inte såvida de inte överklagas och publiceras av RR. Detta är inte något skäl för att motiveringen skall vara svårförståelig för sökanden och ofta även för LSKM. RN kan dessutom inte veta vilka beslut som kommer att överklagas och oavsett detta är det inte något godtagbart skäl för en torftig motivering, att beslutet inte kan förväntas bli överklagat.

Av regeringsrättens årsbok framgår det att Swartling i stor utsträckning utförligt motiverade förhandsbesked med hänvisning till relevanta rättskällor. Herrlin är mer sparsmakad när det gäller motiveringarna. Ovanstående statistik ger inte ett helt riktigt intryck av det totala antalet förhandsbesked. I mer komplicerade ärenden motiverar Herrlin förhandsbeskeden mer utförligt än statistiken ger uttryck för. Endast principiellt viktiga mål

³³ Westerberg 1957 s 274. Jfr även Jägerskiöld FT 1961 s 305 f, Lidberg FT 1962 s 305 ff och Ragnemalm 1989 s 78 ff.

³⁴ Jfr här Ragnemalm 1989 s 78 ff.

³⁵ Se Henriksson 1990 s 18 ff.

³⁶ Se kapitel 4.

skall i fortsättningen prövas. Detta borde innebära att de flesta av de cirka 200 förhandsbesked som avgörs varje år skall vara ordentligt motiverade och innehåller hänvisning till relevanta rättskällor.

Henriksson har också undersökt hur RR motiverat publicerade förhandsbesked. Ungefär 25 % av alla förhandsbesked överklagas. Tidigare ändrade sällan RR besluten eller motiveringarna, men fr o m 1988 är tendensen att både beslut och motiveringar ändras i ökad omfattning.³⁷ Hennes slutsats är att RR under 1980-talet främst motiverat domarna kort, och att begripligheten vad gäller dessa domar är relativt god.³⁸

11.4 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan konstateras att RN liksom RR oftast motiverar principiellt viktiga förhandsbesked utförligt så att man förstår hur de resonerat. En stor mängd ur prejudikatsynpunkt principiellt mindre viktiga förhandsbesked är knapphändigt motiverade, och det kan ofta vara svårt att avgöra hur RN och ibland RR har resonerat. Detta står i dålig överensstämmelse med RN och RR:s motiveringsskyldighet. I dessa fall bör RN och RR formulera mer begripliga motiveringar.

³⁷ Se Henriksson SN 1990 s 214. Tendensen har varit densamma under första halvåret 1989.

³⁸ Henriksson 1990 s 17.

12 Sekretessregler

12.1 Publicering av förhandsbesked

Uppgifter om enskilds personliga och ekonomiska förhållanden i ett förhandsbesked får inte röjas enligt 9 kap 1 § sekretesslagen (1980:100). Enligt förarbetena omfattar regeln även ekonomiska förhållanden hos juridisk person.¹ Sekretessen skyddar även RN:s beslut i förhandsbeskedsärende.² Av lagtexten framgår att uppgifter och beslut hos RN är skyddade även om sökanden inte skulle lida någon skada av att uppgifterna röjdes. Denna absoluta sekretess gäller alla handlingar som ges in till RN. Dessa handlingar är underkastade samma sekretess sedan de lämnats över till RR i samband med ett överklagande.³

För RR gäller dock delvis andra sekretessregler. Sekretessen gäller endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs.⁴ Skaderekvisitet skall m a o prövas på de uppgifter som lämnas direkt till RR av sökanden, det allmänna eller annan.⁵ Av 14 kap 4 § sekretesslagen framgår att sökanden kan helt eller delvis efterge sitt sekretesskydd och att det inte gäller i förhållande till honom själv.⁶

Det gäller särskilda regler för RR:s domar och beslut i förhandsbeskedsärenden. Av 12 kap 4 § 1 och 2 st sekretesslagen framgår att sekretessen upphör att gälla för uppgift som tas in i RR:s dom eller beslut, såvida inte domstolen förordnat att sekretessen skall bestå. Ett sådant förordnande får inte omfatta domslutet eller motsvarande del av annat beslut, om inte *rikets*

¹ Prop 1979/80:2 s 493 och jfr s 84 och 457. Se även Corell m fl 1985 s 59 och Engblom SvSKT 1982 s 602 f. En juridisk person kan inte sägas ha några *personliga förhållanden* och därför är detta inte skyddat för juridiska personer, se prop 1979/80:2 s 493.

² Se 9 kap 1 § tredje st 1 p sekretesslagen. Sekretesstiden är begränsad till högst tjugo år, se 9 kap 1 § 5 st sekretesslagen.

³ Se 12 kap 1 § sekretesslagen. Uppgifterna kan dock bli offentliga om de tas in i RR:s dom, samtidigt som RR inte beslutat att sekretessen skall bestå, se 12 kap 4 § sekretesslagen, se vidare Engblom SvSKT 1982 s 603.

⁴ 9 kap 1 § 1 st tredje meningen sekretesslagen.

⁵ Se även Engblom SvSKT 1982 s 603.

⁶ Lagtexten talar om enskild men därmed avses både enskild och enskild juridisk person, se Corell m fl 1985 s 361. Av 14 kap 9 § sekretesslagen framgår att sökanden kan låta annan ta del av sekretessbelagd uppgift med förbehåll som t ex inskränker mottagarens rätt att lämna uppgiften vidare.

säkerhet eller annat intresse av *synnerlig vikt* oundgängligen påkallar det. Det överlämnades åt RR att avgöra om offentlighets- eller sekretessintresset skulle tillmätas störst vikt. Enligt departementschefen föutsattes det att domstolarna var restriktiva med att sekretessbelägga domar och beslut.⁷ Regeringsrådet Engblom har redovisat RR:s praxis i dessa frågor i början av 1980-talet. Han uttalade bl a:

I vissa fall kan det vara tillräckligt att endast sekretessbelägga sökandens namn på sätt som sker i referat och notiser i RÅ eller vid riksskatteverkets publicering av förhandsbeskedsärenden. I andra fall är det med hänsyn till konkurrens- och affärsförhållanden eller av personliga skäl nödvändigt att behålla sekretessen för samtliga uppgifter i målet. Det senare kan även vara fallet, när röjande av omständigheterna i målet möjliggör en identifiering av sökanden.

Det bör emellertid framhållas att sökandens yrkande om och motivering för bibehållen sekretess i målet inte ensamt är avgörande för regeringsrättens ställningstagande i sekretessfrågan. Domstolen måste med beaktande av samtliga omständigheter göra en objektiv bedömning av behovet av sekretess. Kravet på insyn i den dömande verksamheten måste därvid noga vägas mot sökandens/klagandens intresse av att hans personliga och ekonomiska förhållanden inte offentliggörs på sådant sätt att risk för skada föreligger. Vid sin bedömning av sekretessfrågan kan domstolen givetvis inte heller bortse från att en långt driven offentlighet i mål om förhandsbesked kan leda till att förhandsbeskedsinstitutet kommer i vanrykte och att sökandena därför underlåter att anföra besvär över meddelade förhandsbesked.⁸

Numera publiceras inte några icke överprövade förhandsbesked.⁹ Normalt publiceras förhandsbeskeden i regeringsrättens årsbok utan att namnet nämns. Undantagsvis publiceras även sökandens namn eller firma.¹⁰ Sökanden har då vanligtvis gett sitt tillstånd. Tidigare tog man enligt uppgift stor hänsyn till sökandens inställning till om domen skulle publiceras eller ej. Begärde denne att förhandsbeskedet inte skulle publiceras beaktades detta ofta. Sedan 1987 publiceras dock alla förhandsbesked oftast i oidentifierat skick. Detta visar att det är möjligt att publicera förhandsbesked på ett sådant sätt att rättsfrågorna framgår av referatet utan att sökandens sekretessintressen skadas.

Det finns ett stort intresse av att RN:s icke publicerade praxis skall publiceras. RN:s ordförande har motsatt sig publicering med motiveringen att

⁷ Prop 1979/80:2 s 309.

⁸ Engblom SvSkT 1982 s 603 f.

⁹ Det beror dock inte på att sekretessreglerna lägger hinder i vägen. Det är möjligt att publicera förhandsbesked om uppgifter om sökandens personliga eller ekonomiska förhållanden inte avslöjas. Publicering skedde i relativt stor omfattning fram till 1/1 1987 då den nuvarande ordföranden tillträdde. Han anser att RN inte skall publicera icke överprövade förhandsbesked bl a på grund av att dessa saknar prejudikatvärde.

¹⁰ Se t ex RÅ 1988 ref 14.

dessas avgöranden inte är prejudikat. Ett sätt att ge en bredare krets av skattskyldiga tillgång till RN:s praxis vore att publicera redogörelser för RN:s praxis på viktiga områden där praxis från RR är otillräcklig. Om sökandens personliga och ekonomiska förhållanden inte avslöjas är detta möjligt med hänsyn till sekretessreglerna och dessutom önskvärt.

Sammanfattningsvis kan konstateras att sekretessreglerna i allmänhet inte är något hinder för att publicera RR:s eller RN:s praxis på ett sätt som gör det möjligt att förstå hur RR eller RN resonerat i olika rättsfrågor.

12.2 Information om förhandsbesked¹¹

Av 1:6 sekretesslagen framgår att RN:s personal eller ledamöter inte får röja sekretessbelagd uppgift.¹² Nämndledamot kan inte sprida eller använda sekretessbelagda uppgifter i förhandsbeskeden såvida inte sökanden gett sitt tillstånd. I vissa fall kan dock RN ge tillstånd, se nedan i detta avsnitt. Det är därför i princip inte möjligt för nämndledamot att sprida sekretessbelagda förhandsbesked till sina anställda eller arbetskamrater. Däremot kan denne lämna uppgifter om innehållet i förhandsbesked om han inte yppar uppgifter om sökanden eller dennes personliga eller ekonomiska förhållanden.¹³ Det kan diskuteras om det är lämpligt att de skattekonsulter som sitter i nämnden får en god översikt över vad som förekommer på marknaden, som inte kommer andra skattekonsulter till del. Samma sak gäller för de skattechefer som sitter i nämnden och som kan tillföra skatteförvaltningen uppgifter som de skattskyldiga inte kan få. Denna fråga skall diskuteras i nästa kapitel.

¹¹ Sökande kan normalt inte få tillgång till förhandsbesked som rör annan sökande. Det har under senare tid hänt att RN i motiveringen till sina beslut hänvisat till andra förhandsbesked. Frågan diskuterades i RR:s dom 8/3 1990, målnummer 790-1989. RN hade hänvisat till ett vid tidpunkten för RN:s beslut av RR avgjort men icke publicerat förhandsbesked. En ledamot ville att sökanden innan RR avgjorde målet underrättades om att domen publicerats, men majoriteten ansåg att det räckte att det i domskälen påpekades att den åberopade domen sedermera publicerats som RÅ 1988 not 723. Som huvudprincip torde dock gälla att sökanden har rätt att ta del av ett förhandsbesked som åberopats i målet i åtminstone oidentifierat skick eftersom det utgör processmaterial. Det är därför tveksamt om det är tillräckligt att som i F 1990:7:1 upplysa sökanden om att denne kan få en redogörelse för en åberopad och opublicerad dom från RR, om han vänder sig till RN:s kansli.

I RR:s beslut 19/11 1986, målnummer 5386-1986 ville en skattekonsult veta vilka som var klagande och vem som var deras ombud i RÅ 1981 Aa not 135. RR uttalade att det saknades anledning att anta att enskild skulle lida skada eller men om namnet på klagandens ombud i målets röjdes och lämnade ut uppgifter om namnen på sökandena och deras ombud.

¹² Se t ex Corell m fl 1985 s 93. Se angående skattesekretessen i allmänhet Dexe SN 1981 s 404 ff.

¹³ De förhandsbesked från RN och RR som finns på marknaden torde i allmänhet cirkulera med sökandens tillstånd.

Nästa fråga är om RSV eller LSKM kan få tillgång till RN:s eller RR:s sekretessbelagda förhandsbesked. RN är en myndighet i sekretesslagens mening.¹⁴ Av 1 kap 3 § sekretesslagen framgår att uppgift i förhandsbesked inte får röjas för annan myndighet eller till annan självständig avdelning inom samma myndighet. Det betyder i klartext att RN inte får överlämna förhandsbesked, eller sekretessbelagda uppgifter i förhandsbesked, till andra avdelningar på RSV eller t ex till LSKM i andra fall än som anges i sekretesslagen. Sådan uppgift kan dock lämnas till annan myndighet med stöd av den s k generalklausulen i 14 kap 3 § sekretesslagen.

Av regeln framgår att sekretessbelagd uppgift får lämnas till annan myndighet *"om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse sekretessen skall skydda."* Enligt Corell m fl skall hänsyn tas till om uppgifterna får samma sekretesskydd hos den mottagande som hos den lämnande myndigheten, och givetvis även till om den förstnämnda har behov av uppgifterna i sin verksamhet.¹⁵ Lämnade uppgifter har samma sekretesskydd hos skattemyndigheterna, eller andra sektioner hos RSV, som hos RN. En avvägning skall göras mellan sekretessintresset och myndighetens intresse av att erhålla uppgiften. I och med att sekretessintresset inte skadas av att annan skattemyndighet får del av den, ligger det nära till hands att myndighet som har behov av uppgiften skall få den. Det finns sällan anledning att vägra myndigheten att få en uppgift för att skydda sökanden från skattemyndighetens möjligheter att agera med hjälp av den. Det finns för övrigt ofta möjligheter för LSKM att införskaffa uppgifterna med stöd av 46 § taxeringslagen. Det är naturligt att generalklausulen skall kunna användas när myndigheten kan erhålla uppgiften med stöd av en annan regel.¹⁶

Det är tveksamt att det allmänna i ett domstolsliknande ärende skall ha tillgång till sekretessbelagt material i ärenden där det allmänna inte är part. Det torde dock vara ovanligt att andra än avdelningar inom RSV får ta del av sekretessbelagt material hos RN. En annan sak är att RN:s ledamöter och handläggare på förfrågan från det allmänna eller privatpersoner brukar svara på om RN prövat viss fråga, och då upplysa om utgången och om ärendet överklagats till eller överprövats av RR. Detta kan dock ske smidigt utan att sekretessreglerna överträds.

¹⁴ Se Corell m fl 1985 s 91 och Statskalendern 1989.

¹⁵ Corell m fl 1985 s 356 f.

¹⁶ Corell m fl 1985 s 357.

12.3 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan konstateras att RN:s förhandsbesked och beslut är belagda med sekretess, liksom RR:s domar och beslut, om domstolen förordnat om fortsatt sekretess. Det är möjligt att publicera RN:s och RR:s förhandsbesked och beslut i avidentifierat skick. RN publicerar emellertid sedan 1/1 1987 inte längre sina förhandsbesked, medan RR numera publicerar alla domar, åtminstone i avidentifierat skick. Sekretessreglerna hindrar i princip inte publiceringen av de flesta förhandsbesked. Det vore dock önskvärt att RN:s praxis publiceras, åtminstone på de områden där det saknas tillräcklig praxis från RR.

RN och dess ledamöter får inte sprida sekretessbelagda uppgifter i förhandsbesked och domar från RR. Generalklausulen i 14 kap 3 § sekretesslagen gör det dock möjligt för RN att lämna ut sekretessbelagda uppgifter till skattemyndigheterna om dessa har behov av uppgifterna.

13 RN:s ledamöter

13.1 Jävsreglerna i förvaltningslagen

Ledamöter i RN kan vara representanter för skattedomstolar, skattemyndigheter, det privata näringslivet och skattekonsulter. Denna sammansättning har gammalt ursprung. I förarbetena till förhandsbeskedslagen uttalades:

Såsom tidigare framhållits bör riksskattenämnden sammansättas av såväl ledamöter med juridisk eller skatteteknisk sakkunskap som ledamöter vilka i egenskap av representanter för näringsliv och övrig förvärvsverksamhet kunna tillföra nämnden erfarenheter och sakkunskap av annan art och därigenom möjliggöra ett allsidigare bedömande av uppkommande frågor.¹

I samband med RSV:s tillkomst betonades vikten av att det skulle finnas intresserepresentanter i RN.² Dessa sitter dock i rättsnämnden som ledamöter och det förutsätts att de inte företräder sina huvudmän. Det finns inte heller anledning att anta att dessa ledamöter i verkligheten företräder sina arbetsgivares intressen, men intressekonflikter kan naturligtvis uppkomma. Reglerna om jäv i 11 § FL är då tillämpliga. Dessa har följande lydelse.³

Den som skall handlägga ett ärende är jävig

1. om saken angår *honom själv* eller hans make, förälder, barn eller syskon eller någon annan närstående eller om ärendets *utgång* kan väntas medföra *synnerlig nytta eller skada för honom själv* eller någon närstående,

2. om han eller någon närstående är *ställföreträdare* för den som saken angår eller för någon som kan vänta synnerlig nytta eller skada av ärendets utgång,

3. om ärendet har väckts hos myndigheten genom överklagande eller underställning av en annan myndighets beslut eller på grund av tillsyn över en annan myndighet och han tidigare hos den andra myndigheten har deltagit i den slutliga handläggningen av ett ärende som rör saken,

¹ Prop 1951:64 s 120. Se även BcvU 1951:19 s 22 f.

² Se prop 1969:127 s 44. I de ursprungliga förarbetena förordade departementschefen att nämnden skulle utgöras av en lagfaren ordförande och sex övriga ledamöter, varav tre skulle vara lagfarna eller ha avlagt examen vid handelshögskola samt tillika vara erfarna i domarvärv eller i administrativ verksamhet. Övriga ledamöter skulle ha kännedom om olika förvärvsgrenar, se prop 1951:64 s 120 f. I 2 kap 20 § i den nu gällande instruktionen för skatteförvaltningen står endast att regeringen utser ledamöterna och deras ersättare, samt att bland ledamöterna utser regeringen ordförande och vice ordförande.

³ Kursiveringen gjord av mig.

4. om han har fört talan som ombud eller mot ersättning biträdd någon i saken, eller

5. om det i övrigt finns någon särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet till hans opartiskhet i ärendet.

Från jäv bortses när frågan om opartiskhet uppenbarligen saknar betydelse.

Den som är jävig får inte delta i handläggningen av ett ärende.⁴

Jävsgrunderna kan indelas i *sakägarjäv*, som innebär att ärendet angår honom själv eller *intressejäv*, dvs att han har synnerlig nytta eller skada av att ärendet får viss utgång. Punkt 2 reglerar s k *tvåinstansjäv*, som inte kan bli tillämpligt i RN så länge inte någon domare från RR är ledamot av RN.⁵ Punkterna 3 och 4 behandlar s k *ställföreträdarjäv*, *ombudsjäv* och *biträdesjäv*. Dessa jävsgrunder gäller även om saken gäller ledamotens närstående, s k *släktskapsjäv*. Dessa jävsgrunder är i praktiken inte något problem i RN. Om ledamot tidigare har varit engagerad i ett ärende deltar han aldrig i handläggningen.⁶ I generalklausulen i punkt 5 regleras de s k delikatessjävet.

Ledamöterna som representerar skatteförvaltningen eller det privata näringslivet kan eventuellt ha ett intresse av att nämnden omfattar en viss ståndpunkt i ett ärende som direkt, men i praktiken framförallt indirekt, skulle kunna tänkas gynna dem de företräder. En konsult eller det företag han företräder kan ha gett klienter råd i frågor som är föremål för prövning i nämnden. En länsskattemyndighet driver mål i frågor som är uppe till bedömning inför RN. En länsskattechef anser sig dock jävig om ärendet tillhör dennes län. En skattekonsult deltar inte i handläggningen av en skatteplaneringstransaktion, som denne eller dennes arbetsgivare sysslar med. I rena undantagsfall kan det då föreligga intressejäv, men enligt lagtexten skall ärendets utgång kunna medföra synnerlig nytta eller skada för honom. Ledamoten har i allmänhet endast ett svagt intresse av att det blir en viss

⁴ Han får dock vidta åtgärder som inte någon annan kan utföra utan olägligt uppskov. Ledamoten skall självant ge till känna att han är jävig, se 12 § FL.

⁵ En likartad situation är att en fråga har återförvisats till RN från RR. I denna situation föreligger dock inte tvåinstansjäv eller annan jävsgrund. Det måste vara fråga om handläggning hos olika myndigheter, se t ex Hellners 1989 s 126 ff och jfr RBkomm 4:26.

⁶ Rent teoretiskt kan den arbetsgivare hos vilken ledamoten är anställd vara engagerad i ett ärende inför RN. Låt oss anta att länsskattechefen sitter i nämnden och skall bedöma ett ärende där LSKM är motpart. Det som normalt främst kan tänkas är s k ställföreträdarjäv i andra punkten. Enligt 4 kap 13 § 4 p rättegångsbalken är domare jävig om han eller närstående är styrelseledamot i bolag och andra juridiska personer. I FL ansågs det vara att gå för långt med en sådan reglering. Det är vanligt att ledamöter sitter i styrelser för att få insyn och bättre kunna handlägga ärenden som berör den myndighet de representerar. De fördelar som detta innebär skulle bli spolerade om dessa ledamöter blev jäviga vid handläggningen av ärenden som berör deras myndighet. De ansågs därför inte jäviga enligt FL:s regler, se SOU 1964:27 s 149 f, SOU 1968:25 s 131 f och prop 1971:30 s 355 f. Om intressekonflikter uppstod kunde de dock falla in under regeln om intressejäv eller under generalklausulen i 5 p, se prop 1971:30 s 355 f.

utgång. Det torde därför vara mycket ovanligt att intressejäv kan anses föreligga. Frågan är då snarare om generalklausulen i punkt 5 kan bli tillämplig. Detta förutsätter dock att ledamotens intresse är sådan särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet för hans opartiskhet i ärendet. I prop 1971:30 sammanfattades arbetsgruppens förslag på följande sätt.

Med ledning av denna klausul får enligt arbetsgruppens mening bedömas t ex sådana fall, då någon är uppenbar vän eller ovän med eller är ekonomiskt beroende av part eller intressent eller direkt lyder under honom, liksom fall då den handläggande är engagerad i saken på ett sådant sätt att misstanke lätt kan uppkomma om att det brister i förutsättningarna för en opartisk bedömning. Även frågan om i vad mån anknytning till en facklig organisation skall grundlägga jäv bör enligt arbetsgruppens mening bedömas med ledning av generalklausulen (jfr prop 1965:60 s 123).⁷

I propositionen med anledning av betänkandet gavs inte några exempel på när generalklausulen kunde bli tillämplig.⁸ Det har betonats att generalklausulen endast skall användas när det föreligger en speciell risk för bristande objektivitet. Det är inte meningen att generalklausulen skall användas för att rutinmässigt utsträcka jävsgrunderna.⁹ JO har uttalat att generalklausulen skall tolkas mot bakgrund av övriga jävsgrunder med beaktande av förvaltningslagens syften, och att en extensiv tolkning av regeln är oförenlig med dessa ändamål.¹⁰ Detta är säkert riktigt. FL:s jävsregler förutsätter att ledamöter i myndigheternas organ skall kunna representera olika intressen, som är föremål för prövning hos myndigheten. Det krävs då att det skall föreligga särskilda skäl som talar för att ledamoten inte kommer att besluta på sakligt sätt. Det finns ingenting som säger att intresserepresentanterna i RN inte kan handlägga ärenden utan att ta otillbörliga hänsyn. Det får anses ha förutsatts att de kan skilja på sak och person när de utsågs till ledamöter. RN:s arbete skulle försvåras om intresserepresentanternas opartiskhet ständigt skulle ifrågasättas. Jävsreglerna i förvaltningslagen ger troligen inte något stöd för att dessa ledamöter är jäviga annat än i rena undantagsfall, där ledamot har ett mer påtagligt intresse av att kunna fatta visst beslut. I dessa fall torde i praktiken ledamoten självant undvika att delta i handläggningen och i beslutet. Jävsreglerna hindrar inte ledamöterna från att besluta i ärenden som indirekt berör den verksamhet de eller det organ som de kommer från bedriver. I nästa avsnitt skall diskuteras om detta är lämpligt.

⁷ Prop 1971:30 s 343.

⁸ Prop 1971:30 s 354 ff.

⁹ Se Ragnemalm 1989 s 49.

¹⁰ JO:s ämbetsberättelse 1988/89 s 415.

13.2 RN:s ledamöter

Föregående avsnitt visar att jävsreglerna inte hindrar ledamot att fatta beslut i ärenden där han inte medverkat, men där hans konsultföretag eller myndighet har ett intresse av att liknande transaktioner skall bedömas på visst sätt. RN:s förhandsbesked är inte bindande för andra skattskyldiga än sökanden, men ledamoten kan emellanåt kanske tänkas ha åtminstone ett indirekt intresse av att kunna påverka RN:s beslut i en riktning som gynnar hans egen verksamhet. Det är visserligen inte otänkbart att delikatess- eller intressejäv skulle tänkas föreligga i vissa situationer, men troligen är inte ledamoten jävig. Låt oss anta att en intresserepresentant har en principiell uppfattning som han vill driva i RN. Man kan tänka sig att det allmännas representanter emellanåt vill driva en fiskal linje, medan den privata sidans företrädare vill tillgodose näringslivets behov i vissa typer av ärenden. Sådana intressen är uppenbarligen inte jävsgrundande. Ledamoten sitter i RN p g a sina kunskaper och förutsätts kunna fatta beslut utan att ta ovidkommande hänsyn.

Denna inventering pekar möjligen på att det kan ifrågasättas om det är lämpligt att intresserepresentanter är ledamöter i RN, som ju skall arbeta under domstolsliknande former. Melz har diskuterat frågan och konstaterar först att ledamöterna får antas undvika att delta i beslut där det föreligger en intressekonflikt.¹¹ Han uttalar fortsättningsvis:

Den principiella frågan, vilken accentueras av Langborgerfallet, gäller dock de *objektiva* förutsättningarna för att de sökande och allmänheten i övrigt skall ha förtroende för domstolarnas oberoende och opartiska ställning. En nämnd med intresserepresentation riskerar ofrånkomligen att anses som mindre oberoende och opartisk än en domstol med yrkesdomare.

Min uppfattning är att det krävs starka skäl för att ha intresseledamöter i en domstol. Fördelen med intresseledamöter i rättsnämnden är deras kunskaper om sakförhållanden. Jag känner mig dock inte övertygad om att denna kunskap är mer oumbärlig i rättsnämnden än den är i regeringsrätten och i övriga förvaltningsdomstolar som ju saknar sådana ledamöter. Man borde därför överväga en mer normal domstolsmässig sammansättning av nämnden.¹²

¹¹ Melz Juridisk Tidskrift 1989/90 s 400 ff. Hans artikel är skriven med anledning av att Sverige fälldes i europadomstolen i det s k Langborgerfallet. Langborger ansågs inte ha fått en opartisk rättegång i bostadsdomstolen i visst fall p g a att det fanns intresserepresentanter som ledamöter i domstolen, se vidare om målet Sundberg Juridisk Tidskrift 1989/90 s 376 ff.

¹² Melz Juridisk Tidskrift 1989/90 s 402. Han föreslår i not 10 på samma sida att ett alternativ vore att RN ersattes av ett myndighetsuttalande från RSV om den fiskala sidans ståndpunkt. Skulle uttalandet vara ofördelaktigt för den skattskyldige skulle han kunna överklaga detta till (troligen) RR. En avgörande nackdel med förslaget är att det allmänna aldrig själv skulle kunna föra upp en fråga till RR, vilket för övrigt Melz påpekar.

Melz menar att RN riskerar att bli betraktad som mindre opartisk och oberoende än en domstol, om den har intresserepresentanter. Man bör därför överväga att ge nämnden en mer domstolsmässig sammansättning. Melz uppfattning har starka skäl för sig. Sökandena skall inte ens få misstänka att RN inte alltid är opartisk och obunden från privata eller allmänna intressen. En skattekonsult är troligen inte alltid road av att hans skatterådgivning skall granskas av hans konsultkollegor eller av representanter för det allmänna i RN.

Enligt min mening har RN redan tillräcklig sakkunskap genom dess domstolsjurister och föredragande. I Danmark är ligningsrådet politiskt sammansatt och sakkunskapen representeras av ordföranden, föredragandena och de adjungerade ledamöterna bl a från statsskattedirektoratet. Det tycks fungera bra. Den finska centralskattenämnden har en liknande sammansättning som RN. Intresserepresentanterna upplevs inte som något särskilt problem i Finland.

I KR och RR handläggs besvärliga skattemål utan att det finns några skattesakkunniga intresserepresentanter med, och det fungerar bra. I RN deltar oftast inte intresseledamöterna när förhandsbeskeden skrivs. Ordföranden skriver förhandsbeskedet efter sammanträdet med hjälp av föredragandens och sekreterarens förslag. Även detta talar för att intresserepresentanterna i RN inte behövs för att utforma förhandsbeskeden. Mycket talar därför för att RN:s trovärdighet som en nämnd som arbetar under domstolsliknande former bäst skulle främjas om den inte hade några intresserepresentanter, utan enbart 4–5 skattedomare. Om RN dessutom skulle frigöras organisatoriskt från RSV, skulle RN i ännu större utsträckning än i dag kunna sägas arbeta under domstolsliknande former.

13.3 Sammanfattning

RN har åtta ordinarie ledamöter, varav de flesta arbetar inom skatteförvaltningen och det privata näringslivet. Övriga ledamöter är anställda av RSV eller arbetar inom domstolsväsendet. Framställningen visar att det sällan uppstår jävssituationer i förvaltningslagens mening, och om så sker deltar inte ledamoten i handläggningen av ärendet. Det kan dock ifrågasättas om det är lämpligt att RN har ledamöter, som är representanter för de parter eller intressen som agerar inför RN. RN, som skall handlägga ärendena under domstolsliknande former, skulle vinna på att ledamöterna både hade domarbakgrund och inte var intresseledamöter. Nämnden skulle då stå fri

från parterna på samma sätt som en allmän domstol. Sakkunskapen i RN finns redan idag väl representerad genom RN:s heltidsanställda ordförande och vice ordförande samt dess domarrepresentanter. En sådan reform skulle stärka RN:s ställning som en domstolsliknande nämnd.

14 Utvärdering

14.1 Inledning

Utvärderingar har tidigare gjorts i de större kapitlen. Här skall en sammanfattande utvärdering göras. Först behandlas övergripande frågor såsom konfliktfrågor mellan normgivning och rättstillämpning, RN:s och RR:s handläggning samt organisationsfrågor. Därefter diskuteras vilken betydelse förhandsbeskeden har och bör ha som prejudikat.

14.2 Handläggning m m

I taxeringsprocessen bedöms normalt rättshandlingar som redan har vidtagits, medan det i ett förhandsbeskedsärende i allmänhet tas ställning till ännu inte inträffade händelser. Transaktionerna måste dock vara avsedda att genomföras. Förhandsbesked skall inte meddelas om sökanden bara vill ha svar på hur en regel skall tolkas, om han inte har för avsikt att genomföra förfarandet. Ofta är det dock i praktiken svårt att klarlägga att frågorna är konstruerade. Framställningen visar att det är lätt att förhandsbeskeden får en mycket vid omfattning, om sökanden får ett stort antal frågor besvarade på samma gång. Det är då tveksamt om det är fråga om rättstillämpning, eftersom kopplingen till ett konkret ärende är svag. Typiskt för rättstillämpning är ju att ett konkret ärende bedöms. Sökanden har ofta inte möjlighet att genomföra mer än kanske en mindre del av de påstådda handlingsalternativen. Som exempel på detta kan nämnas RÅ 1983 1:77. Under senare tid har dock RN kraftigt begränsat möjligheterna att få ett flertal frågor besvarade. Ett förhandsbesked gäller endast sökandens taxering och är endast bindande för skattemyndigheten och skattedomstolarna om det åberopas vid sökandens taxering. En direkt konflikt kan därför inte uppkomma med normgivning, men väl med RSV:s allmänna råd, som numera kallas rekommendationer. RN har sedan länge delvis försökt att lösa denna konflikt genom att inte besvara frågor där svaren skulle kunna kollidera med meddelade rekommendationer.

Samma fråga kan bli föremål för prövning både i ett förhandsbeskeds- ärende och i taxeringsprocessen. Är talan mot taxeringen fortfarande möjlig när förhandsbeskedet vunnit laga kraft, gäller förhandsbeskedet vid taxeringen förutsatt att det åberopas av sökanden. RN avvisar dock regelmässigt bevis-, utrednings- och värderingsfrågor, som enligt RN:s mening bättre kan bedömas vid taxeringen.

Skatteförenklingskommittén föreslog 1987 att RN skulle kunna ge tolkningsbesked i påhittade fall på ansökan av det allmänna.¹ Ännu har ingenting hänt men förslaget är inte lagt till handlingarna. En sådan s k lagförklaring borde enligt min mening även kunde erhållas av de skattskyldiga. Det skulle då inte längre vara meningsfullt att försöka att konstruera frågor enbart i syfte att få svar på tolkningsfrågor. Förslaget passar dock illa med regeringsformens åtskillnad mellan normgivning och rättstillämpning, och kräver därför troligen förändringar i regeringsformen. Förslaget torde därför inte vara möjligt att genomföra inom den närmare tiden, men det är inte otänkbart att det på sikt kommer att genomföras, och då främst för att råda bot på den prejudikattorka som finns på vissa områden. Frågan är dock om det är det bästa sättet att lösa detta problem.

RN skall enligt förarbetena till förhandsbeskedslagen arbeta under domstolsliknande former. Så sker i stor utsträckning i praktiken i dag. Först kan konstateras att ledamöterna och föredragandena i allmänhet har god kompetens. Mycket arbete läggs ned på utredning, föredragning och, i åtminstone mer principiellt intressanta ärenden, på utformningen av motive- ringen. Det finns dock en del diskutabla inslag i RN:s verksamhet. En domstol skall var opartisk och oberoende av parterna. RN är emellertid en del av RSV, som är den högsta myndigheten inom skatteväsendet. Ett allmänt ombud knutet till RSV kan överta skattemyndighetens talan inför RR. Det är främmande tankar inom domstolsväsendet att en domstol på detta på- tagliga sätt är lierad med en part. Även om kritik mot detta förhållande knappast förekommit vare sig i Sverige, eller beträffande centralskatte- nämnden i Finland, är de rådande förhållandena inte acceptabla i dag. RN bör därför snarast organisatoriskt frigöras från RSV.

I RN finns det bl a ledamöter som representerar det privata näringslivet, och som ofta är skattekonstuler, samt våra skattemyndigheter. Alla dessa har emellanåt ett intresse av att styra RN:s ställningstaganden i principiella frågor. Det kan ifrågasättas om det är lämpligt att ledamöterna i RN har in-

¹ Se Ds Fi 1987:1.

tresse av att kunna påverka RN:s rättstillämpning.² I förarbetena betonades att dessa ledamöter skulle tillföra nämnden sakkunskap. Denna sakkunskap besitter dock även nämndens anställda ledamöter, domarrepresentanter och föredragande. Nämndens rykte som ett opartiskt organ är inte ifrågasatt, men problem förekommer. Den konsult som sitter i nämnden får en insyn i marknaden och konkurrenternas skatteplanering. Det kan möjligen ha en återhållande inverkan på vissa skattekonsulters vilja att ansöka om förhandsbesked i mer känsliga ärenden. Liknande resonemang kan föras beträffande det allmännas representanter. Enligt min mening är det lämpligast att RN inte har ledamöter som representerar det privata näringslivet eller skattemyndigheterna.

RN kan själv i viss mån skönsmässigt avgöra vilka mål som skall prövas i sak. Ett avvisningsbeslut går inte att överklaga. Sökanden kan dock återkomma med en ny ansökan. Framställningen visar att mängden avvisade ärenden i både absoluta och relativa tal varierat kraftigt under 1980-talet. Detta beror sannolikt på måltillströmningen, men främst på RN:s resurser och därmed sammanhängande balanser. RN:s varierande inställning till vilka mål som bör prövas i sak har även starkt påverkats av vilken inställning RN:s ordförande har. Principerna för sakprövning i domstol får inte vara beroende av dess resurser och balanser, utan bör vara relativt fast och stadig. RN:s skiftande sakprövningspraxis uppfyller inte dessa krav. Förra ordföranden Herrlin deklarerade dock att RN fortsättningsvis skulle ha klarare och fastare sakprövningsprinciper.

Framställningen visar att RN:s nuvarande stränga avvisningspraxis ändå är mer liberal än lagtext och förarbeten ger stöd för. En likartad inställning, att i möjligaste mån ge förhandsbesked, råder även i Danmark och Finland. Det finns anledning att bryta med denna "serviceanda". Förhandsbesked bör i normalfallet endast meddelas i de fall där det finns synnerliga skäl.³ På så sätt löser man troligen en del av RN:s resursproblem, genom att RN endast behöver meddela ett hanterligt antal förhandsbesked i för sökandena viktiga frågor.

Det är emellanåt svårt att förstå RN:s beslutsmotiveringar i avvisningsärenden. Motiveringarna är ofta alltför kortfattade och säger mycket lite. Intetsägende standardfraser används som då och då är missvisande. Det har

² Med detta påstår jag naturligtvis inte att dessa ledamöter skulle ta otillbörliga hänsyn. Det finns ingenting som tyder på annat än att ledamöterna kan skilja på sak och person, och ser sig själva som ledamöter och inte som partsrepresentanter.

³ Vi bortser här ifrån frågor om skatteflykt och av prejudikatintresse.

därför inte så sällan varit svårt att bilda sig en uppfattning om varför en ansökning eller fråga har blivit avvisad, trots att jag har haft tillgång till förredragningspromemorian i ärendet. Beslutsmotiveringarna uppfyller ofta inte kraven på motiveringens utformning i 20 § FL. RN:s delvis skönsmässiga möjlighet att vägra sakprövning samtidigt som beslutet inte går att överklaga är en kvarleva från äldre tids synsätt. I dag är det naturligt att även myndighets avvisningsbeslut skall gå att överklaga. Detta motiveras bl a med att sökanden inte ens skall kunna misstänka att han blivit utsatt för en godtycklig behandling. Avvisningsreglerna bör snarast ändras.

RN och RR skall rösta med stöd av reglerna i 16 kap RB. Dessa regler följs inte fullt ut varken av RN eller RR, även de i delar där reglerna är tvingande. Detta förhållande är ur principiell synpunkt allvarligt, även om detta förmodligen bara påverkat utgången i ärendet i ett fåtal fall. Även RR:s praxis i förhandsbeskedsärenden att döma till det sämre för sökanden, när endast han har överklagat, kan diskuteras.

Trots den framförda kritiken är det uppenbart att RN verkligen handlägger förhandsbeskedsärendena under domstolsliknande former.

RN:s och RR:s handläggningstider är relativt långa. För närvarande tar det cirka 6–7 månader (maj 1990) i genomsnitt innan RN meddelat ett förhandsbesked, och minst ett år från det ärendet kom in till RN innan RR har dömt. Tidigare under 1980-talet var handläggningstiderna längre, emellanåt upp till 9–10 månader. Handläggningstiden hos RN försinkas främst genom att ärendena måste kommuniceras med parterna, och att det tar lång tid att skriva förhandsbeskeden. Under 1988 tog det i genomsnitt nästan två månader från RN:s sammanträde till dess förhandsbeskedet expedierats. I Finland och Danmark går det betydligt snabbare, men det beror främst på att man är effektivare, underlåter kommunikering och expedierar besluten i nära anslutning till sammanträdena. Besluten är dock i allmänhet inte lika väl motiverade som i Sverige. Kommunikering kan dock inte underlåtas i Sverige, men ett utbyggt förturssystem där sökanden själv snabbar på med sitt yttrande över det allmännas yttrande skulle dock kunna minska handläggningstiderna i brådskande fall. Vidare måste det kunna gå mycket snabbare att skriva förhandsbeskeden. Förhandsbeskedsärendena behandlas med förtur i RR. RR:s handläggningstider beror förmodligen dels på ärendenas svårighetsgrad, dels möjligen i viss mån på RR:s bristande resurser, och kan förmodligen endast lösas genom att den totala mängden sakprövade mål minskar i RR.

Sammanfattningsvis kan sägas att RN:s handläggning är kvalificerad och domstolsmässig, men att handläggningstiderna hos RN, men även hos RR, är för långa och måste nedbringas betydligt. I annat fall kan institutet minska i betydelse p g a att de skattskyldiga inte har praktiska möjligheter att invänta ett förhandsbesked.

14.3 Förhandsbesked som prejudikat

Framställningen visar att publicerade förhandsbesked har en mycket stark ställning som prejudikat på de flesta områden i svensk skatterätt. Beträffande en del regler, såsom skatteflyktslagen, finns det knappast någon annan publicerad praxis. För närvarande överklagas cirka 25 % av alla meddelade förhandsbesked, eller cirka 50 stycken mål, till RR. Alla avgjorda mål i sak publiceras av RR. I referatavdelningen ingår en mycket hög andel av dessa mål, cirka 20 stycken årligen. En annan fördel med förhandsbeskedsinstitutet är att det går snabbare än i taxeringsprocessen att få svar på hur reglerna skall tolkas, utan att svaret är beroende av besvärliga bevisfrågor.

RN:s förhandsbesked beträffande vinstbolagstransaktioner, byggnadsrörelse och handel med fastigheter, utflyttning ur Sverige samt fåmansföretagsreglerna i 35 § 1 a mom KL har undersökts. Praxisgenomgången visar att det finns en hel del opublicerade förhandsbesked som bör publiceras i någon form. Detta gäller inte minst reglerna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter och om utflyttning, särskilt som dessa regler kommer att finnas kvar i relativt oförändrad form även efter 1990 års inkomstskattereform. RN:s opublicerade praxis har mycket stort värde bl a under första tiden en ny regel är i kraft. Sannolikt får institutet därför mycket stor betydelse under de första åren som 1990 års inkomstskattereform är i kraft. Under senare år har det allmänna överklagat de flesta principiellt intressanta ärenden som gått dem emot, och i större omfattning än tidigare. Detta innebär att många principiellt intressanta mål blir publicerade i regeringsrättens årsbok. Med högst ett par års fördröjning blir mycket av RN:s praxis överprövad och publicerad. RN:s beslut att inte längre publicera icke överprövade förhandsbesked är olyckligt. RN har övervägt att medverka till att publicera praxisöversikter, men detta har ännu inte lett till några praktiska resultat. Talet om en betydelsefull hemlig praxis hos RN har enligt min mening inte något fog för sig.

De flesta principiellt viktiga förhandsbeskeden är förtjänstfullt och utförligt motiverade redan hos RN. Mindre betydelsefulla och/eller rutinartade

ärenden blir ofta mer kortfattat eller schablonartat besvarade av RN. Det är då ibland svårt att följa hur RN resonerat och sådana mål bör motiveras bättre.

Sammanfattningsvis kan sägas att förhandsbeskedspraxis spelar en mycket stor roll som prejudikat. Motiveringarna i principiellt intressanta mål är numera ofta bra och utförliga. Förhandsbeskeden tjänar ofta bättre som prejudikat än de mål som avgjorts i den ordinarie taxeringsprocessen. Det beror på att det i en ansökning i ett förhandsbeskedsärende går att renodla frågorna på ett sätt som inte alltid är möjligt i ett taxeringsmål.

14.4 Sammanfattning

Framställningen visar att förhandsbeskedsinstitutet i dess nuvarande form fyller en mycket viktig funktion. Det saknas skäl att förändra institutet i någon mer väsentlig omfattning. Det är inte omöjligt att detta unika svenska institut kommer att spridas utanför Norden. Institutet kommer säkert att finnas kvar inom överskådlig tid i Sverige. Förhandsbesked kommer att spela en viktig roll för att klargöra hur de nya reglerna i 1990 års inkomstskattereform skall tolkas, både för sökanden och för de skattskyldiga i allmänhet.

Citerad litteratur

Kommittébetänkanden m m

Sverige

- SOU 1949:62.* Betänkande med förslag om inrättande av en riksskattenämnd m m. 1947 års taxeringssakkunniga.
- SOU 1964:27.* Lag om förvaltningsförfarandet. Besvärssakkunnigas slutbetänkande.
- SOU 1967:22.* Skatteförvaltningen. Betänkande av landskontorsutredningen.
- SOU 1968:27.* Förvaltningslag. Förslag utarbetat inom justitiedepartementet.
- SOU 1975:54.* Fåmansbolag. Delbetänkande av företagsskatteberedningen.
- SOU 1975:77.* Allmän skatteflyktsklausul. Betänkande av expertgrupp inom företagsskatteberedningen.
- SOU 1977:86.* Beskattning av företag. Slutbetänkande av företagsskatteberedningen.
- SOU 1986:1.* Översyn av rättegångsbalken 2. Högsta domstolen och rättsbildningen. Delbetänkande av rättegångsutredningen.
- SOU 1988:21.* Ny taxeringslag – reformerad skatteprocess. Del 1. Motiv. Slutbetänkande av skatteförenklingskommittén.
- SOU 1988:53.* Domarbanan. Utbildning och meritvärdering. Betänkande av 1987 års domarutredning.
- SOU 1989:2.* Beskattning av fåmansföretag. Översyn av 1976 års lagstiftning. Slutbetänkande av 1980 års företagsskattekommitté.
- PM 1960:12.* Promemoria angående ändring av instansordningen i nöjes-skattemål, m m upprättad inom finansdepartementets rättsavdelning i januari 1960.
- Ds B 1978:6.* Lag mot skatteflykt. Promeroria upprättad inom budgetdepartementet.
- Ds Ju 1983:18.* Beskattning vid utflyttning till utlandet, m m. Promemoria av kommissionen mot ekonomisk brottslighet.
- Ds Fi 1987:1.* Tolkningsbesked i skattefrågor. Betänkande av skatteförenklingskommittén.
- RSV Rapport 1983:5.* Väntetiden hos rättsnämnden.

Danmark

Betænkning nr 945/1982. Betænkning fra udvalget om eventuel styrkelse af lovfortolkningen inden for skatteadministrationen.

Övrigt offentligt material

Sverige

NJA II 1943.

Den långsamma skatteprocessen – några synpunkter och förslag. Av JO P-E Nilsson. Målnummer 1891-1981.

Justitieombudsmännens ämbetsberättelse 1988–89. 2 saml.

Statskalendern 1989.

Danmark

Schultz Sortebog. Lovforslag nr 89 1982/83, Lov om bindene forhåndsbesked om skattespørgsmål m v. 1983-04-13-143.

Övrig litteratur

Om inte annat anges, citeras böcker med författarens namn och bokens tryckår. Artiklar citeras med författarens och tidskriftens namn.

Andersson, E, Kommentar till beskattningslagen. Tredje upplagan. Helsingfors 1988.

Andersson, E, Förfarandet i centralskattenämnden. Tidskrift utgiven av juridiska föreningen i Finland 1961 s 16 ff.

Askenström, J-E, Pågående arbeten och vinstbolagsbestämmelsen. SN 1990 s 147 ff.

von Bahr, S, Verklighet, schablon eller fiktion. SN 1988 s 567 ff.

von Bahr, S, En bok om vinstbolag. SvSkT 1990 s 46 ff.

Bergkvist, S-Å, KL:s bestämmelser om vinstbolag – en oklar skattestrafflagstiftning. I Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen s 9 ff. Uppsala 1988.

Berglöf, S och Roos, O, Dispenser och överklagade beslut – RSV:s praxis. Festskrift till Gösta Ekman s 21 ff. Stockholm 1984.

Bergström, S, Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang. Stockholm 1978.

- Bergström, S*, Förutsebarhet. En studie av regeringsrättens rättstillämpning. Uppsala 1987.
- Bergström, S*, Fåmanshandelsbolag. I Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen s 29 ff. Uppsala 1988.
- Bergström, S*, Nya omständigheter som grund för omprövning av lagakraftvunna taxeringar. SvSkT 1985 s 742 ff.
- Bergström, S*, Reformatio in melius i taxeringsprocessen. SN 1985 s 452 ff.
- Bergström, S*, Två skatteflyktsmål om koncernbidrag och indirekt försäljning av vinstbolag. SvSkT 1989 s 448 ff.
- Bertler, L*, Det skatterättsliga bosättningsbegreppet med särskild inriktning på femårsregeln i 53 § 1 anvp KL. Skriftligt arbete, 20 poäng, på juristlinjen vid Uppsala universitet 1990. (Stencil).
- Bjørn, O, Hulgaard, L, och Michelsen, Aa*, Lærebog om indkomstskat. 6 uppl. Danmark 1989. (Citerad Bjørn m fl 1989).
- Bohlin, A*, Allmänna handlingar. Stockholm 1988.
- Corell, H, Egerstedt, O, Heuman, L och Regner, G*, Sekretesslagen. 1980 års lagstiftning med kommentarer. 2 uppl. Stockholm 1985. (Citerad Corell m fl 1985).
- Dexe, N*, Sekretesslagen och skatteförvaltningen. SN 1981 s 404 ff.
- Edvardsson, L*, Omröstningsreglernas betydelse för rättspraxis. SN 1989 s 137 ff.
- Ekelöf, P O*, Rättegång. Andra häftet. 7 uppl. Stockholm 1985. (Citerad Ekelöf Rättegång II 1985).
- Ekelöf, P O*, Rättegång. Tredje häftet. 4 och 5 uppl. Stockholm 1980 resp 1988. (Citerad Ekelöf Rättegång III 1980 resp 1988).
- Engblom, R*, Sekretess i förhandsbeskedsärenden. SvSkT 1982 s 602 ff.
- Grosskopf, G*, Beskattning av fåmansbolag. En inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansbolag. Stockholm 1976.
- Grosskopf, G*, Vinstbolag, aktiebolags- och skatterättsliga frågor. 2 uppl. Malmö 1989.
- Gärde, N, Engströmer, T, Strandberg, T och Söderlund, E*, Nya rättegångsbalken jämte lagen om dess införande. Med kommentar. Stockholm 1949. (Citerad Gärde 1949).
- GRS Skattehandbok*, se Sterner m fl.
- Gullnäs, J, Fütger, P, Eklycke, L och Eksborg, A-L*, Rättegångsbalken. Delarna I:1 och I:2. Lösbladssystem i dess lydelse i april 1990. Stockholm 1985 – resp 1986 –. (Citerad RBkomm).
- Helle Hansen, M*, Ændringer i ligningssystemet og skattemyndighedernes nye organisation. Tidsskrift for Skatteret 1990 s 351 ff.
- Hellners, T och Malmquist, B*, Nya förvaltningslagen med kommentarer. 2 uppl. Stockholm 1989. (Citerad Hellners 1989).

- Henriksson, A-S*, Skrivtekniken i förhandsbesked under 1980-talet. Skriftligt arbete i skatterätt, 20 poäng, på juristlinjen vid Uppsala universitet 1989. (Stencil).
- Henriksson, A-S*, Förhandsbeskedens betydelse som prejudikat. SN 1990 s 213 ff.
- Hermanson, W, Sandler, G, Svensson, S V och Wennberg, B*, Taxeringshandbok. Kommentar till taxeringslagen m fl författningar inom taxeringsväsendets verksamhetsområde. 2 uppl. Stockholm 1981. (Citerad Hermanson m fl 1981).
- Herrlin, K*, Förhandsbesked avseende direkt skatt. Hårdare gallring bland ansökningarna – kortare väntetid. SvSkT 1989 s 471 ff.
- Holmlund, K*, Förhandsbeskedsinstitutet. Skriftligt arbete i skatterätt, 20 poäng, på juristlinjen vid Uppsala universitet 1986. (Stencil).
- Håkansson, S*, Skatteflyktslagen – En genomgång av rättsnämndens och RR:s praxis. Skriftligt arbete i skatterätt, 20 poäng, på juristlinjen vid Uppsala universitet 1986. (Stencil).
- Janson, P*, Förhandsbeskedens betydelse vid beskattning av handelsbolag. Skriftligt arbete i skatterätt, 20 poäng, på juristlinjen vid Uppsala universitet 1987. (Stencil).
- Jarnerup, S*, Förhandsbesked i taxeringsfrågor. SvSkT 1959 s 246 ff.
- Jägerskiöld, S*, Om motivering av förvaltningsbeslut. FT 1961 s 305 ff.
- Kalgaard, O*, Bør vi få bindende administrative forhåndsavgørelser i skattespørsmål? Revision og regnskap 1989 s 4 ff.
- Koch-Nielsen, R*, Forhåndsbesked om tillsidesættelse af leasingkontrakt. Skattepolitisk oversigt 1988 s 65 f.
- Kvillerud, L*, Något om praxis genom förhandsbesked inom koncernbeskattningen. Skriftligt arbete i skatterätt, 20 poäng, på juristlinjen vid Uppsala universitet 1986. (Stencil).
- Lauesen, N*, Bindende forhåndsbeskjed om skattespørsmål i Danmark. Skatterett 1988 s 52 ff.
- Lett, J*, Ny skattestyrelselov. Tidsskrift for Skatteret 1990 s 257 ff.
- Lidberg, C G*, Till frågan om motivering av förvaltningsbeslut. FT 1962 s 35 ff.
- Lindell, B*, Sakfrågor och rättsfrågor. En studie av gränser, skillnader och förhållanden mellan faktum och rätt. Uppsala 1987.
- Lindh, M*, Förhandsbesked avseende reavinstbeskattning av fast egendom. Skriftligt arbete i skatterätt, 20 poäng, på juristlinjen vid Uppsala universitet 1986. (Stencil).
- Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P och Silfverberg, Ch*, Beskattning av inkomst och förmögenhet. 5 uppl. Lund 1989. (Citerad Lodin m fl 1989).

- Marcusson, L*, Offentlig förvaltning utanför myndighetsområdet. Uppsala 1989.
- Mattsson, N*, Svensk internationell beskattningsrätt. 7, 8 och 9 uppl. Stockholm 1984, 1986 och 1990.
- Mattsson, N*, Bosättningsbegreppet i kommunalskattelagen. SvSkT 1975 s 373 ff och s 451 ff.
- Mattsson, N*, Reglerna om fåmansföretag – ett nödvändigt ont? SvSkT 1988 s 229 ff.
- Mattsson, N*, Bosättningsbegreppet. Några ord om motiven bakom reglerna. SN 1990 s 189 ff.
- Melz, P*, Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar. Stockholm 1986.
- Melz, P*, Rättspraxis angående realisationsvinstbeskattning under 1986 och 1987. SN 1988 s 286 ff.
- Melz, P*, RSV:s nämnd för rättsärenden. Juridisk tidskrift vid Stockholms universitet 1989/90 s 400 ff.
- Mutén, L*, Av synnerlig vikt. Något om avvisande i förhandsbeskedsärende. SN 1957 s 150 ff.
- Möller, L*, Realisationsvinstberäkning – omständigheter som inträffat efter försäljningen. SN 1989 s 147 ff.
- Möller, L*, Rörelsevinstberäkning – omständigheter som inträffat efter försäljningen. SN 1989 s 542 ff.
- Norberg, C*, Beskattning av aktieägares förvärv av aktier i annat bolag. SN 1987 s 303 ff.
- Olsen, E*, Bindende forhåndsbesked i skattesager – principielle betragninger og de danske erfaringer. Skatterett 1990 s 153 ff.
- Olsen, E*, Skattemyndighedernes konkrete vejledningsvirksomhed. Revision og Regnskabsvæsen 1986 s 103 ff.
- Persson, A-S*, Skatteflyktsklausulen och dess tillämpning i praxis. Skriftligt arbete i skatterätt, 20 poäng, på juristlinjen vid Uppsala universitet 1989. (Stencil).
- Petrén, G* och *Ragnemalm, H*, Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar. Tolfte upplagan av Robert Malmgrens Sveriges grundlagar. Stockholm 1980. (Citerad Petré – Ragnemalm 1980.)
- Prebble, J*, Advance Rulings on Tax Liability. Wellington, Nya Zeeland 1986.
- Ragnemalm, H*, Förvaltningsbesluts överklagbarhet. Stockholm 1970.
- Ragnemalm, H*, Extraordinära rättsmedel i förvaltningsprocessen. Stockholm 1973.
- Ragnemalm, H*, Förvaltningsprocessrättens grunder. 6 uppl. Stockholm 1989.
- Rasmussen, S* och *Bjerre-Nielsen, S*, 12 månader med bindende förhandsbesked. Skattepolitisk oversigt 1984 s 184 ff.

- Riberdahl, C*, Bidrag till tolkningen av 2 kap 5 och 8 §§ TF i kommunalförvaltningen. FT 1987 s 182 ff.
- Rättegångsbalken I* (kommentar), se Gullnäs m fl.
- Sandström, C O*, Angående förhandsbesked i skattefrågor. SN 1958 s 191 ff.
- Sterner, H, Ekman, G, Berglöf, S och Gustafsson, A*, GRS Skattehandbok del 3. Lösbladssystem i dess lydelse april 1990. Stockholm 1985-. (Citerad GRS del 3).
- Strömberg, H*, Allmän förvaltningsrätt. 14 uppl. Malmö 1989. (Citerad Strömberg 1989 a).
- Strömberg, H*, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform. 2 uppl. Lund 1989. (Citerad Strömberg 1989 b).
- Strömberg, H*, Myndighet och myndighetsutövning. FT 1972 s 233 ff.
- Strömberg, H*, Normprövning i nyare rättspraxis. FT 1988 s 121 ff.
- Ståhl, K*, Förhandsbeskedens betydelse som prejudikat. Skriftligt arbete i skatterätt, 20 poäng, på juristlinjen vid Uppsala universitet 1988. (Stencil).
- Ståhl, K*, Fåmansföretagsreglerna – en genomgång av regeringsrättens praxis. SvSkT 1989 s 77 ff.
- Sundberg, F*, Rolf Langborger mot Sverige – ett referat av europa-domstolens dom. Juridisk Tidskrift vid Stockholms universitet 1989/90 s 376 ff.
- Thorell, P*, Beskattning av pågående arbeten. SvSkT 1984 s 1195 ff.
- Thorell, P*, Skattefrågor vid byte av företagsform. SN 1985 s 369 ff.
- Tollerz, K*, Några vinstbolagsfrågor. SN 1990 s 137 ff.
- Welamson, L*, Rättegång VI. 2 uppl. Stockholm 1978.
- Wennergren, B*, Förvaltningsprocess. 2 uppl. Stockholm 1977.
- Wennergren, B*, Handläggning. Hur förvaltningsärenden behandlas i stat och kommun. 15 uppl. Stockholm 1988.
- Wennerholm, P*, Förhandsbeskedsinstitutet 30 år. SN 1981 s 487 ff.
- de Verdier, L*, Regeringsrättens tillämpning av vinstbolagsbestämmelserna. SvSkT 1989 s 101 ff.
- Westerberg, O*, Debatten om rättssäkerheten i förvaltningen. I minnesskrift utgiven av juridiska fakulteten i Stockholm vid dess femtioårsjubileum 1957 s 241–280. Stockholm 1957.
- Victorin, A och Melz, P*, Bostadsrätt. Bildande. Boende. Beskattning. 3 uppl. Stockholm 1988.
- Virin, N*, Obeskattade vinstmedel. SN 1990 s 321 ff.
- Wittrock, M*, Förvaltningsbesluts motivering. Stockholm 1990.

Rättsfallsregister m m

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1950 ref 5 118

RÅ 1957 ref 25 92

RÅ 1957 fi not 355 88

RÅ 1957 fi not 1202 141 f

RÅ 1960 ref 1 142 f

RÅ 1966 fi not 496 93

RÅ 1967 fi not 368 142

RÅ 1967 fi not 637 93

RÅ 1967 fi not 1931 74

RÅ 1969 fi not 1202 92

RÅ 1976 Ba not 83 72, 83

RÅ 1977 ref 81 215

RÅ 1977 Aa not 20 129 f, 133

RÅ 1977 Ba not 47 92

RÅ 1978 1:31 95

RÅ 1978 1:52 83, 207

RÅ 1978 1:96 117

RÅ 1978 1:97 207

RÅ 1978 1:98 207

RÅ 1978 Aa not 140 83

RÅ 1978 Aa not 220 83

RÅ 1979 Aa not 19 72, 83

RÅ 1979 Aa not 67 105
RÅ 1979 Aa not 78 203
RÅ 1979 Aa not 240 203

RÅ 1980 1:12 103 f
RÅ 1980 1:63 72, 103
RÅ 1980 1:80 209 f
RÅ 1980 1:92 29

RÅ 1981 1:1 215
RÅ 1981 1:29 95
RÅ 1981 1:36 103 f
RÅ 1981 1:42 176
RÅ 1981 1:83 215
RÅ 1981 Aa not 135 233

RÅ 1982 1:43 177
RÅ 1982 Aa not 72 119 ff
RÅ 1982 Aa not 136 105

RÅ 1983 1:35 95
RÅ 1983 1:52 105
RÅ 1983 1:69 210
RÅ 1983 1:77 17, 30, 33 ff, 76, 90, 105, 120 ff, 242
RÅ 1983 Aa not 111 137 f
RÅ 1983 Aa not 175 158 f
RÅ 1983 Aa not 225 105

RÅ 1984 1:46 33, 78, 99 f
RÅ 1984 1:90 215
RÅ 1984 Aa not 95 204
RÅ 1984 Aa not 189 100

RÅ 1985 1:52 213
RÅ 1985 1:64 180
RÅ 1985 1:81 212
RÅ 1985 1:85 178
RÅ 1985 1:88 167

RÅ 1985 Aa not 48 159
RÅ 1985 Aa not 73 213
RÅ 1985 Aa not 111 167
RÅ 1985 Aa not 144 138 f
RÅ 1985 Aa not 192 103

RÅ 1986 ref 44 103 f
RÅ 1986 ref 47 118, 203
RÅ 1986 ref 52 130 ff, 170
RÅ 1986 ref 158 29
RÅ 1986 ref 165 118, 205, 207
RÅ 1986 not 871 75

RÅ 1987 ref 5 222
RÅ 1987 ref 6 104 f
RÅ 1987 ref 21 29
RÅ 1987 ref 45 163
RÅ 1987 ref 81 104
RÅ 1987 ref 106 103 f
RÅ 1987 ref 113 210
RÅ 1987 ref 131 155
RÅ 1987 ref 132 215
RÅ 1987 ref 144 210
RÅ 1987 ref 145 138 f
RÅ 1987 ref 147 227
RÅ 1987 not 1 105
RÅ 1987 not 254 184, 195
RÅ 1987 not 800 188 f
RÅ 1987 not 801 188
RÅ 1987 not 829 184, 187, 197

RÅ 1988 ref 14 232
RÅ 1988 ref 22 76
RÅ 1988 ref 45 128
RÅ 1988 ref 60 215
RÅ 1988 ref 63 104
RÅ 1988 ref 76 168 f, 174
RÅ 1988 ref 94 203 f, 207

RÅ 1988 ref 97 213
RÅ 1988 ref 135 95
RÅ 1988 ref 149 155 f, 159 ff
RÅ 1988 ref 151 29
RÅ 1988 not 51 211
RÅ 1988 not 56 125 ff, 133 f
RÅ 1988 not 342 215
RÅ 1988 not 709 167
RÅ 1988 not 710 167
RÅ 1988 not 723 172, 233
RÅ 1988 not 800 139 f, 159
RÅ 1988 not 802 159

RÅ 1989 ref 10 211 f, 214
RÅ 1989 ref 18 189 ff, 197
RÅ 1989 ref 19 155, 168
RÅ 1989 ref 31 148
RÅ 1989 ref 62 72
RÅ 1989 ref 83 72, 162 f
RÅ 1989 ref 92 170
RÅ 1989 ref 100 35, 85
RÅ 1989 ref 101 214 f
RÅ 1989 ref 103 190, 192, 194
RÅ 1989 ref 112 167, 170
RÅ 1989 ref 115 205 f
RÅ 1989 ref 118 182, 191 ff
RÅ 1989 ref 119 155, 168, 201, 214 f

Regeringsrättens opublicerade domar och beslut

RR:s beslut 1981-12-02, målnummer H 17-1981 92

RR:s dom 1986-04-16, målnummer 4270-1985 75

RR:s beslut 1986-11-19, målnummer 5386-1986 233

RR:s beslut 1987-01-19, målnummer 555-1986 75

RR:s beslut 1989-04-06, målnummer 83-1989 84

RR:s beslut 1989-04-07, månummer 4334-1988	84
RR:s dom 1989-04-20, månummer 1611-1988	225 f
RR:s beslut 1989-05-12, månummer 3673-1988	72, 84 f
RR:s beslut 1989-06-09, månummer 966-1988	137 f
RR:s beslut 1989-06-13, månummer 433-1988	84 f, 118
RR:s dom 1989-10-26, månummer 1633-1989	118, 137 ff
RR:s dom 1989-11-10, månummer 460-1989	185
RR:s dom 1989-12-15, månummer 630-1989	175
RR:s dom 1990-03-08, månummer 790-1989	172 f, 223
RR:s dom 1990-03-08, månummer 3110-1989	161 f
RR:s dom 1990-03-08, månummer 4151-1989	152 f, 156 ff, 161 f
RR:s dom 1990-03-21, månummer 4590-1988	89
RR:s dom 1990-03-26, månummer 2557-1989	163
RR:s dom 1990-04-06, månummer 1217-1989	155, 169, 171
RR:s dom 1990-06-13, månummer 4402-1989	168, 227 f

RSN:s och RSV:s meddelanden

Tidvis har RR:s förhandsbesked publicerats i både regeringsrättens årsbok och RSV:s meddelanden. Här hänvisas dock endast till regeringsrättens årsbok såvida inte RSV:s meddelanden innehåller något av intresse för framställningen som inte framgår av referatet i regeringsrättens årsbok.

RSN I 1960 3:3 143

RSV Dt 1974:21	78
RSV/FB Dt 1980:14	103 f
RSV/FB Dt 1980:17	105
RSV/FB Dt 1981:26	103 f
RSV/FB Dt 1983:1	105
RSV/FB Dt 1983:48	105
RSV/FB Dt 1984:20	105
RSV/FB Dt 1985:6	167
RSV/FB Dt 1985:10	103 f
RSV/FB Dt 1985:16	205
RSV/FB Dt 1985:18	103 f
RSV/FB Dt 1985:25	103 f

RSV/FB Dt 1985:27 150, 156

RSV/FB Dt 1986:1 103 f

RSV/FB Dt 1986:2 103 f

Av RN avgjorda förhandsbesked som inte publicerats

RN:s beslut citeras med beslutsnummer. T o m 1984 användes ett system. Med F 1975-01-24 § 2 förstås att nämnden avgjort ärendet vid sitt sammanträde den 24/1 1975 under § 2. Fr o m 1985 ersätts beslutsdagen med sammanträdes nummer under året. Mb 1985:5:3 betyder det tredje ärendet under det femte sammanträdet under 1985. Förkortningen Mb ersätts fr o m 1/1 1986 och t o m sammanträde nummer 10 1987 av MF. Därefter återgår RN till att använda beteckningen F, som fortfarande används (juni 1990).

F 1975-01-24 § 2 156

F 1975-01-24 § 7 156

F 1975-03-07 § 2 155

F 1975-10-24 § 4 156

F 1977-02-11 § 8 74

F 1977-03-04 § 2 207

F 1977-03-25 § 9 209

F 1977-03-25 § 11 209

F 1977-03-25 § 12 209

F 1977-03-25 § 14 209

F 1977-04-29 § 1 211

F 1977-06-28 § 2 211

F 1977-11-11 § 11 211

F 1977-11-25 § 2 203

F 1978-01-20 § 4 207

F 1978-10-06 § 12 78

F 1978-10-20 § 2 79

F 1979-03-02 § 10 207

F 1979-04-06 § 1 211

F 1979-04-06 § 7 150

F 1979-10-05 § 6 213, 216

F 1979-11-09 § 5 79

F 1979-11-30 § 16 203

F 1980-02-29 § 6 214

F 1980-02-29 § 7 201

F 1980-04-18 § 1 78

F 1980-04-25 § 13 104

F 1980-10-03 § 4 75

F 1980-11-21 § 5 213

F 1981-05-08 § 17 75

F 1981-05-22 § 9 79

F 1981-10-02 § 20 75

F 1981-10-09 § 19 75

F 1982-01-15 § 4 79

F 1982-03-26 § 6 216 f

F 1982-05-07 § 4 214

F 1982-05-28 § 1 201

F 1982-06-11 § 8 94

F 1982-11-12 § 12 97

F 1982-11-19 § 16 207

F 1983-01-21 § 16 97

F 1983-02-18 § 8 90

F 1983-02-18 § 13 94

F 1983-03-25 § 7 93

F 1983-04-15 § 3 94

F 1983-04-29 § 14 96

F 1983-05-27 § 1 95

F 1983-05-27 § 7 92

F 1983-06-10 § 14 216

F 1983-10-07 § 9 91

F 1983-10-28 § 11 91

F 1983-10-28 § 19 91

F 1983-11-18 § 1 211 f

F 1983-11-25 § 16 97

F 1984-01-20 § 11 97
F 1984-02-10 § 2 103 f
F 1984-02-17 § 19 90
F 1984-03-09 § 16 104
F 1984-03-16 § 9 150, 162
F 1984-05-18 § 19 75
F 1984-05-25 § 2 159, 162
F 1984-05-25 § 3 159
F 1984-05-25 § 19 93
F 1984-08-24 § 16 73, 95
F 1984-10-26 § 6 159
F 1984-10-26 § 8 97

Mb 1985:2:10 211 f
Mb 1985:8:5 94
Mb 1985:8:21 75
Mb 1985:10:2 170
Mb 1985:10:16 185
Mb 1985:14:1 75
Mb 1985:15:6 94
Mb 1985:22:11 211
Mb 1985:27:11 94
Mb 1985:28:13 94
Mb 1985:30:5 189, 191
Mb 1985:30:6 79
Mb 1985:32:6 155, 159
Mb 1985:32:12 177
Mb 1985:32:14 79
Mb 1985:33:2 159
Mb 1985:35:13 187 f
Mb 1985:36:11 94

MF 1986:1:3 72 f, 94
MF 1986:3:9 177
MF 1986:3:11 184
MF 1986:5:2 213 f
MF 1986:5:11 187

MF 1986:6:16 73
MF 1986:6:18 188
MF 1986:8:1 159
MF 1986:9:11 195 f
MF 1986:9:16 175
MF 1986:10:12 195
MF 1986:10:13 195
MF 1986:10:16 203 f
MF 1986:11:15 188
MF 1986:12:10 99
MF 1986:13:4 187
MF 1986:13:12 189, 191 f
MF 1986:14:9 95
MF 1986:14:10 75, 207
MF 1986:15:2 104
MF 1986:15:4 75
MF 1986:15:9 75
MF 1986:15:10 101
MF 1986:17:8 104
MF 1986:17:10 188
MF 1986:19:1 94
MF 1986:19:10 175 f
MF 1986:20:3 159
MF 1986:21:11 186, 188
MF 1986:22:2 104 f

MF 1987:2:10 75
MF 1987:2:11 72
MF 1987:5:3 35, 178 f
MF 1987:5:12 73
MF 1987:7:6 169
MF 1987:7:9 195
MF 1987:7:12 75
MF 1987:7:14 75
MF 1987:7:20 104
MF 1987:7:21 173
MF 1987:8:4 177 f
MF 1987:9:2 189

MF 1987:9:12 216
MF 1987:9:16 196
MF 1987:10:11 72
MF 1987:10:15 170
F 1987:11:5 75
F 1987:11:7 174 f
F 1987:12:11 189
F 1987:12:12 170, 172
F 1987:13:8 187
F 1987:14:7 151, 160 f
F 1987:14:9 159
F 1987:14:15 73
F 1987:16:2 151, 160, 163
F 1987:16:3 155, 159, 162
F 1987:16:13 188
F 1987:17:10 170, 172
F 1987:20:10 186

F 1988:1:14 175
F 1988:3:10 155
F 1988:3:15 198
F 1988:4:12 95
F 1988:5:1 159
F 1988:5:2 163
F 1988:5:9 228
F 1988:8:3 188
F 1988:8:22 189
F 1988:9:1 189
F 1988:9:15 196
F 1988:9:19 156
F 1988:10:7 175
F 1988:12:15 214
F 1988:12:19 196
F 1988:13:13 212
F 1988:14:13 196
F 1988:15:4 188
F 1988:16:5 197
F 1988:19:21 35

F 1988:21:4 175
F 1988:21:15 197
F 1988:21:18 185 f

F 1989:2:6 169, 171
F 1989:5:16 171
F 1989:7:16 155
F 1989:9:3 97
F 1989:9:12 165
F 1989:9:16 189
F 1989:9:27 171
F 1989:10:9 184, 187 f
F 1989:10:11 97 f
F 1989:11:3 207
F 1989:12:3 167
F 1989:13:7 221 f
F 1989:13:14 227 f
F 1989:14:10 104
F 1989:16:5 179
F 1989:18:11 151 f, 160, 163
F 1989:20:6 154

F 1990:7:1 233

Övriga förhandsbesked publicerade i SOU 1989:2

Förhandsbesked avgjort 1977, refererat i SOU 1989:2 s 229 f. 209
Förhandsbesked avgjort 1979, refererat i SOU 1989:2 s 262 f. 215 f
Förhandsbesked avgjort 1982, refererat i SOU 1989:2 s 266. 215

Finskt opublicerat förhandsbesked

Centralskattenämndens beslut om förhandsbesked nummer 401 år 1987
daterat den 31/8 1987. 50 f

Nytt Juridiskt Arkiv

NJA 1950 s 650 124

NJA 1955 s 224 125

NJA 1955 s 272 125

NJA 1965 s 238 133

NJA 1967 s 504 124

NJA 1987 s 317 93

NJA 1989 s 542 121

RSV:s anvisningar

RSV Dt 1984:23 39

RSV Dt 1987:31 203

Sakregister

allmänna råd, se anvisningar eller rekommendationer

allmänt ombud 16, 23 f, 40, 117

anläggningstillgång 148 ff, 164 ff, 199 ff

ansökan 65 ff, 107 ff m fl

ansökning, se ansökan

anvisningar, RSV:s 17, 30 ff, 98, 242 m fl

arv 121, 167, 174 f

arvsskatt 121

avgift 49 f, 56 ff, 67 f, 90, 123

avskrivning av ärende 65 ff, 220

avvisning 31 ff, 65 ff m fl

beloppsprocess 32, 118 f, 133

besvärsmätt, se klagorätt

bevisbörda 181 f, 191, 198

bevisfråga, se sakfråga

bindande förklaring 29 f, 38

blandat fång, gåva och köp 75 f, 95

bodelning 167, 174

bokföringsnämnden 82, 111

byggmästarsmitta 79, 120 f, 146, 164 ff

byggnadsrörelse 79, 120 f, 146, 164 ff, 227 f m fl

centralskattenämnden 44 ff, 62, 109, 113 f m fl

domvilla 125, 137 f

dubbelbeskattningsavtal 180 ff, 185

dödsbo 121

effektivitet, jfr rättssäkerhet 20, 50, 60 ff, 108 ff

ettårsregeln 79

expediering 31, 50, 60, 115 m fl

extraordinärt rättsmedel, se domvilla och resning

fast avdrag 78, 100

fast egendom 32, 74 ff, 164 ff, 186 ff m fl

fastställelsetalan 27 f, 92

fristående rättsförklaring 39 f

fullgörelsetalan 27 f

fåmansföretag 20, 146 ff, 164 ff, 194 ff m fl

företagsledare 199 ff, 208 ff

förnyelsefond 159

generellt förvaltningsbeslut, se normbeslut

grundlag, se regeringsformen

gåva 33, 95, 99, 167 ff, 179

gåvoskatt 133

handel med fastigheter 20, 147 f, 164 ff m fl

individuellt förvaltningsbeslut 30, 33

inventarie, se anläggningstillgång

investeringsfond 158 f, 162

jäv

- i allmänhet 236 ff
- biträdes- 237 ff
- delikatess- 237 ff
- intresse- 236 ff
- ombuds- 237 ff
- saksägar- 236 ff
- släktskaps- 236 ff
- ställföreträdare- 236 ff
- tvåinstans- 236 ff

klagorätt, tidigare kallad

besvärsmätt 26, 49, 117 ff m fl

kommunikation 48, 108 ff, 245

koncernbeskattning 35, 145

koncernbidrag 131, 146, 148

konvertibelt förlagslån 33 ff

laga kraft 31, 135 ff m fl

lager, se omsättningstillgång

ligningsrådet 53 ff, 113 f m fl

låneförbud 200, 215 ff

medhjälpande maka 201, 208 ff

motivering 50 f, 61, 220 ff m fl

myndighet 16, 21 ff, 27, 52 m fl

normbeslut 30

normgivning 17, 21, 27 ff, 79,
243 m fl

närstående 164 ff, 180 ff,
199 ff m fl

ogiltighet 49, 72, 79, 91

omprövning 20, 61, 135 ff m fl

omröstning

- i allmänhet 20, 123 ff, 245
- samlad 123 ff
- särskild 123 ff

- om rättegångsfrågor 123 ff

- om rättsfrågor 123 ff

omsättningstillgång 148 ff, 164 ff,
199 ff m fl

optionsbevis 33 f

pensionsförsäkring 32, 92

plenum 124, 138 f, 142

publicering, av

förhandsbesked 45, 61, 231 ff

pågående arbete 151 f, 160

realisationsförlust 131 f

realisationsvinst 146, 148 ff,
211 ff m fl

reformatio in melius 118

reformatio in pejus 118 ff

regeringsformen 19, 28 ff, 38, 242

rekommendationer, RSV:s 17, 21,
28 ff, 98 m fl

res judicata 20, 126, 140 ff

resning 20, 118, 135, 137 ff

resultatutjämningsfond 159

rättsfråga 70 ff, 127 ff m fl

rättskraft 18, 31 f, 135 ff

rättssäkerhet 20, 24, 119 ff, 224

sakfråga 18, 65 ff m fl

sakprocess 32, 118

sakprövning, förutsättningarna
för 86 ff m fl

sekretess 19, 231 m fl

självrättelse, se omprövning

skatteflykt 33, 77 ff, 98 ff,
162 ff m fl

skatteflyktslagen 33, 77 ff, 98 ff,
162 ff m fl

taxeringsrevision 32

teckningsrätt 34 f
tolkningsbesked 17 f, 36 ff, 80, 243
tomträtt 78, 99, 169 f
tretusenkronorsavdrag, se fast
avdrag
tvistemål 28, 92 f, 123 ff m fl
tystnadsplikt, se sekretess

utdelning 213 f
utflyttning 20, 98, 180 ff, m fl
utredningsfråga 70 ff, 82 ff, 243
utredningsskyldighet 71 ff, 82 ff
utskiftning 95
uttagsbeskattning 164 ff

verkställighetsföreskrift 21, 29 f,
38 f
vinstbolag 20, 146 ff, 148 ff, 218
värdeminskningssavdrag 56, 75,
120
värderingsfråga 18 f, 70 ff,
243 m fl

återförvisning 75, 141
återgångsklausul 93, 211, 214
återkallelse, av ansökan 45, 55 f,
66

överklagbarhet 16, 26, 117,
245 m fl

Genom förhandsbeskeden kan skattskyldiga i förväg få reda på skattekonsekvenserna av olika transaktioner. Boken behandlar förhandsbeskedsinstitutet vid inkomsttaxeringen. Ett förhandsbesked är bindande för skattemyndigheter och skattedomstolar om det åberopas av den skattskyldige vid taxeringen. Skattepraxis på många områden har utvecklats genom förhandsbesked och en samlad genomgång av sådan praxis har tidigare saknats. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden (rättsnämnden) meddelar cirka 200 förhandsbesked och regeringsrätten cirka 50 varje år. Såväl publicerade som icke publicerade förhandsbesked beträffande bl a reglerna om vinstbolag, byggnadsrörelse, utflyttning från Sverige (femårsregeln) och fåmansföretag har studerats och utvärderats. Boken har finansierats av Riksbankens Jubileumsfond.

Sture Bergström är docent och högskolelektor i skatterätt vid Uppsala universitet.



IUSTUS FÖRLAG
Juridiska Föreningen i Uppsala

ISBN
91-7678 172-0

ISSN
0282-2040