

Datum

Dnr

2024-06-10

54-24/A

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Hemställan om utredning av förhandsbeskedsinstitutet m.m.

Skatterättsnämnden hemställer att regeringen tillsätter en utredning med uppdrag att göra en översyn av förhandsbeskedsinstitutet med beaktande av nedanstående.

Inledning

Skatterättsnämnden hemställer om en utredning med syfte att förhandsbeskedsinstitutet åter ska fungera på det sätt som var avsett, nämligen att den enskilde snabbt ska kunna få besked i komplicerade rättsliga skattefrågor samt att skynda på prejudikatbildningen på skatteområdet.

Bakgrund

I svensk rätt har det sedan länge funnits möjligheter för enskilda att få bindande förhandsbesked i olika skattefrågor.¹ Sedan 1998 regleras detta i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, FHBL. Förhandsbeskedets tillämpningsområde omfattar olika skatter och avgifter, bl.a. inkomstskatt, mervärdesskatt samt vissa punktskatter men inte socialavgifter. Även allmänna ombudet hos Skatteverket kan under vissa förutsättningar ansöka om förhandsbesked.

Skatterättsnämnden är indelad i två avdelningar, en för direkta skatter (t.ex. inkomstskatt) och en för indirekta skatter (mervärdesskatt m.m.). Det görs i FHBL ingen skillnad vad gäller förutsättningarna för förhandsbesked beträffande frågor som prövas i respektive avdelning.² I praxis märks emellertid vissa skillnader bl.a. då förhandsbesked utan hinder ansetts kunna lämnas gällande återkommande förfaranden som kan ha pågått under en längre tid om frågan gällt indirekta skatter.

¹ Redan år 1911 infördes en möjlighet att få bindande förhandsbesked i stämpelskatteärenden. År 1951 tillskapades en möjlighet att få förhandsbesked i taxeringsfrågor.

² I den ordning som gällde före FHBL var kraven olika beroende på om frågan gällde direkt skatt eller indirekt skatt, se prop. 1997/98:65 s. 20 f.

Skatteverket är den enskildes motpart i förhandsbeskedsärenden. Ledamöterna i Skatterättsnämnden och deras ersättare utses av regeringen. De är utsedda i egenskap av skatteexperter och det är fråga om ett personligt uppdrag. Skatteverket är värmyndighet för Skatterättsnämnden och Forskarskattenämnden.³ Det finns ett gemensamt kansli för båda nämnderna vilket organisatoriskt är knutet till Skatteverket. Nämnderna är dock egna myndigheter och är fristående från Skatteverket.

Förhandsbeskedsinstitutets betydelse

Förhandsbeskedsinstitutet har sedan det infördes haft en mycket stor betydelse för enskildas möjlighet att förutse skattekonsekvenserna av olika transaktioner. Att utforma skattelagstiftningen så att alla tänkbara situationer förutses och samtliga oklarheter därmed undanröjs är inte möjligt. Internationella aspekter, som blir allt vanligare inom skatterätten, medför ytterligare komplikationer. Behovet av ett väl fungerande förhandsbeskedsinstitut är därför än mer framträdande idag. För den enskilde är det av stor vikt att inför en förestående rättshandling kunna få klarhet i hur beskattningsfrågan kommer att bedömas och att få ett bindande besked. Till det kommer att frågor som gäller indirekt skatt oftast avser återkommande transaktioner och att den enskilde som regel agerar i egenskap av uppbördsmän för staten.

Prejudikatbildningen utgör ett nödvändigt komplement till lagstiftningen och här har förhandsbeskedsinstitutets betydelse bl.a. när det gäller rättssäkerhetsaspekterna betonats och lyfts fram i olika lagstiftningssammanhang. I flera propositioner har regeringen själv lyft fram vikten av att de nya reglerna ska kunna prövas snabbt genom förhandsbesked.⁴ Företagens beskattning har dessutom under de senaste åren blivit allt mer komplicerad, särskilt genom EU-rättens påverkan. När möjligheten för allmänna ombudet att ansöka om förhandsbesked infördes i FHBL motiverades detta med syftet att påskynda prejudikatbildningen.⁵

³ Forskarskattenämnden prövar ansökningar om skattelättnader för utländska experter, forskare och nyckelpersoner.

⁴ Se t.ex. prop. 1997/98:65 s. 23 f., prop. 2015/16:14 s. 43 f., prop. 2017/18:245 s. 196 f. och prop. 2023/24:32 s. 483 f.

⁵ Prop. 1997/98:65 s. 27.

Antalet ansökningar om förhandsbesked minskar

Mellan åren 2005 och 2023 har antalet ansökningar till Skatterättsnämnden i det närmaste halverats. Detta beror till stor del på att antalet ansökningar som gäller direkt skatt minskar, vilket är en tydlig trend.⁶

Det finns sannolikt flera orsaker till att antalet ansökningar om förhandsbesked minskar. Att lagstiftningen skulle ha blivit mer förutsebar och att det av den anledningen inte skulle finnas behov av att i förhand få vetskap om de skatterättsliga konsekvenserna är dock inte en trolig förklaring.

I skatterättsliga artiklar har Högsta förvaltningsdomstolens avvisningspraxis lyfts fram som en förklaring.⁷ Skatterättsnämnden har fått samma signaler från företrädare för skattebyråer och näringslivet. Skatterättsnämndens statistik över bl.a. antalet ansökningar och avvisningar av nämnden, antalet förhandsbesked som överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen samt antalet avvisningar av domstolen bifogas. Av denna framgår att Högsta förvaltningsdomstolen under senare år undanröjt 25–50 procent av de förhandsbesked som meddelats på området för direkt skatt.

En annan tänkbar orsak är att Högsta förvaltningsdomstolen alltmer sällan beslutar om fortsatt sekretess i förhandsbeskedsärendena. Skatterättsnämnden har erfarit att potentiella sökanden har avstått från att ansöka om förhandsbesked när de fått information om att fortsatt sekretess i ärendet om det skulle överklagas inte kan garanteras.

Också antalet ansökningar från allmänna ombudet har minskat kraftigt. Sedan 2019 har allmänna ombudet gett in tre ansökningar.⁸

Förhandsbeskedsinstitutet bör utredas

Behov av en allmän översyn

Efter att FHBL trädde i kraft 1998 har i olika sammanhang förslag till ändringar av förhandsbeskedsinstitutet framförts.

⁶ Under 2024 har även antalet ansökningar som gäller indirekt skatt i viss mån minskat.

⁷ Se t.ex. Skattenytt 2017 s. 155 f., Skattenytt 2019 s. 286 f. och Skattenytt 2023 s. 187.

⁸ Det senaste ordinarie allmänna ombudet utsågs av regeringen 2015 och avslutade sin tjänstgöring vid utgången av 2018.

Dagens ordning med överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen utan krav på prövningstillstånd har t.ex. ifrågasatts.⁹ Högsta förvaltningsdomstolen (dåvarande Regeringsrätten) överlämnade under 2008 en promemoria till Regeringskansliet med förslag på ändring av FHBL i det avseendet.¹⁰

I en skatterättslig artikel 2014 lämnade Peder André (dåvarande ordförande i Skatterättsnämndens avdelning för direkt skatt) och Kristina Ståhl (justitieråd i Högsta förvaltningsdomstolen) förslag på olika förändringar av förhandsbeskedsinstitutet.¹¹ Ett av förslagen var att Skatteverkets verksamhet med dialogfrågor skulle integreras i Skatterättsnämndens verksamhet.

Även i Förhandsbeskedsutredningens betänkande *Förbättrat förhandsbeskedsinstitut* (SOU 2014:62) fanns olika förslag om förändringar av FHBL. Bl.a. föreslogs att tillämpningsområdet för FHBL skulle utökas till att avse ytterligare skatter och avgifter, att möjligheten att godta av sökanden angivna förutsättningar skulle kodifieras samt att allmänna ombudets möjlighet att ansöka om förhandsbesked skulle utvidgas.

Genomgående gäller dock att förslagen med något enstaka undantag inte har genomförts.

Skälen för de ovan angivna förslagen till förändringar av förhandsbeskedsinstitutet har i viss mån varierat men de har alla haft som syfte att förbättra och effektivisera regelverket. I direktivet till Förhandsbeskedsutredningen angavs som skäl till behovet av en översyn bl.a. en fortsatt komplex lagstiftning samt att ordningen enligt FHBL hade gällt utan större förändringar sedan lagen ikraftträdande.¹²

Dessa skäl gör sig gällande i lika stor utsträckning idag. Den skattelagstiftning som tillkommit efter betänkandet är minst lika komplex.¹³

⁹ Redan 1992 föreslogs att kravet på prövningstillstånd skulle omfatta förhandsbesked som lämnades enligt den dåvarande lagstiftningen, se SOU 1992:138 s. 50 f.

¹⁰ Högsta förvaltningsdomstolens beslut den 29 maj 2008, Fi2008/3741. Förslagen i promemorian kritiserades vid remissbehandlingen och ledde inte till någon ändring i lagstiftningen.

¹¹ Skattenytt 2014 s. 262 ff.

¹² Dir. 2013:80 s. 3 f.

¹³ Se t.ex. lagen (2023:875) om tilläggsskatt.

Till det kommer att utvecklingen med ett minskat antal ansökningar om förhandsbesked riskerar att leda till att förhandsbeskedsinstitutet utarmas. För att förhandsbeskedens funktion inte ska gå förlorad är det angeläget med en översyn.

En översyn av förhandsbeskedsinstitutet bör ha sin utgångspunkt i ett rättssäkerhetsperspektiv och bör vara bred. Översynen bör därmed bl.a. omfatta nedanstående områden.

Förutsättningarna för förhandsbesked

Översynen bör omfatta förutsättningarna för att förhandsbesked ska kunna lämnas.

Efter ansökan av en enskild får förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning (5 § första stycket FHBL). Att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas är också en förutsättning för att förhandsbesked ska kunna lämnas efter ansökan av allmänna ombudet (se 6 och 6 a §§ FHBL).

Högsta förvaltningsdomstolen har i flera fall som gällt frågor om direkt skatt ansett att sökanden inte står i en sådan valsituation mellan olika handlingsalternativ som krävs för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden att det är av vikt för sökanden att få svar.¹⁴

I ett flertal beslut där ett förhandsbesked har undanröjts och ansökan avvisats har domstolen uttalat att det ska finnas ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.¹⁵ Det har också förekommit att domstolen har undanröjt ett förhandsbesked med hänvisning till att det inte finns ”ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande” och avvisat ansökan. Domstolen har därefter, ibland flera år senare, meddelat prövningstillstånd avseende samma eller en liknande fråga.¹⁶ Det har

¹⁴ Se t.ex. HFD 2022 not. 40 samt där angivna rättsfall, HFD 2023 not. 20 och HFD 2023 not. 36. Se även HFD 2023 not. 49 som gällde en punktskattefråga.

¹⁵ Se t.ex. HFD 2018 ref. 35, HFD 2021 not. 30 och HFD 2023 not. 20.

¹⁶ Jfr t.ex. HFD 2015 ref. 78 och HFD 2021 ref. 14, Högsta förvaltningsdomstolens beslut den 26 juni 2019, mål nr 6874-18 och HFD 2021 ref. 33, HFD 2019 not. 39 och HFD 2021 ref. 59 samt HFD 2018 not. 38 och HFD 2020 not. 6 jämfört med Högsta

i mer än ett fall handlat om samma skattskyldig och i ett fall samma beskattningsår som det undanröjda förhandsbeskedet avsåg. Sökanden har då fått vänta upp till 5–7 år för att få ett slutligt besked i frågan. För sökanden måste denna ordning framstå som både rättsosäker och obegriplig.

Möjligheterna att förtydliga och eventuellt utvidga förutsättningarna för att förhandsbesked ska kunna lämnas bör undersökas. Det bör även övervägas om möjligheten för Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen att godta av sökanden lämnade förutsättningar ska regleras. Dessutom bör på nytt undersökas om tillämpningsområdet för FHBL kan utökas så att det blir möjligt att ansöka om förhandsbesked avseende fler skatter och avgifter, t.ex. socialavgifter.

Överklagbarhet

Vidare bör undersökas om och hur överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen bör ske.

Det har nu gått mer än 15 år sedan Högsta förvaltningsdomstolen överlämnade sin promemoria med förslag på införande av krav på prövningstillstånd. Enligt promemorian var syftet med förslaget att renodla domstolens funktion som prejudikatinstans och att bättre utnyttja domstolens resurser.

Andelen överklagade förhandsbesked där beskedet har undanröjts och ansökan avvisats har under senare år varit hög. Utvecklingen visar att förhandsbeskedsinstitutet inte längre fungerar på det sätt som är avsett, vilket påverkar såväl prejudikatbildningen som enskildas rättssäkerhet. Mot den bakgrunden finns det skäl att utreda frågan om överklagbarhet.

Ett krav på prövningstillstånd skulle medföra att Högsta förvaltningsdomstolen inte behöver pröva frågor som bedöms sakna prejudikatintresse. Om domstolen inte meddelar prövningstillstånd blir konsekvensen att förhandsbeskedet står fast. För den enskilde innebär det att denne får ett förhandsbesked, till skillnad mot vad som är fallet om Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer ett besked och avvisar ansökan.

Det går också att tänka sig andra lösningar, t.ex. att vissa av nämndens förhandsbesked inte får överklagas och/eller att nämnden får besluta vilka förhandsbesked som ska få överklagas.¹⁷ Den senare ordningen förekommer redan hos Mark- och miljööverdomstolen, som under vissa förutsättningar kan tillåta ett överklagande till Högsta domstolen.¹⁸

Tidigare förslag om införande av krav på prövningstillstånd har mött kritik. En invändning som framfördes var att Skatterättsnämnden inte är en domstol och att tillgång till domstolsprövning alltid måste finnas. Inskränkningar skulle därför vara olämpliga med hänsyn till artikel 6 i Europakonventionen.¹⁹ Det bör utredas om det finns fog för denna invändning eller andra invändningar idag.

Sekretess

I en ansökan om förhandsbesked ska sökanden noggrant redogöra för de faktiska omständigheterna som ska ligga till grund för bedömningen.²⁰ Det ligger därmed i sakens natur att en ansökan kan innehålla mycket känsliga uppgifter, t.ex. en redogörelse för en tänkt affärsmodell. Av 27 kap. 1 och 6 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL, följer att hos Skatterättsnämnden gäller s.k. absolut sekretess för uppgifter om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden. Sekretessen gäller även för Skatterättsnämndens beslut.

Sekretessen enligt 27 kap. 1 § OSL gäller enligt 4 § samma kapitel även hos domstol, dock med ett annat sekretesskydd. För uppgifter som inte har betydelse i målet gäller samma sekretess, men om uppgifterna har betydelse i målet gäller sekretessen däremot med ett rakt skaderekvisit, dvs. det råder en presumtion för offentlighet.²¹

För uppgifter som tas in i en dom eller ett slutligt beslut upphör den sekretessbestämmelse som är tillämplig i målet om inte domstolen i sitt avgörande beslutar om annat, se 43 kap. 8 §. Beslut om fortsatt sekretess ska enligt 8 a § bara fattas om

¹⁷ Se t.ex. Skattenytt 2019 s. 291 ff.

¹⁸ Se 5 kap. 5 § lagen (2010:921) om mark- och miljödomstolar.

¹⁹ Se t.ex. Högsta förvaltningsdomstolens promemoria, s. 17 ff. och Sveriges advokatsamfunds remissvar daterat den 17 oktober 2008, R-2008/0713, s. 2.

²⁰ Om tillräckliga uppgifter inte finns meddelas inget förhandsbesked, jfr 12 § FHBL.

²¹ Se prop. 2016/17:208 s. 45.

intresset av sekretess för en uppgift i domen eller beslutet väger väsentligt tyngre än intresset av offentlighet.

Den sistnämnda bestämmelsen infördes den 1 oktober 2016. I författningskommentaren anges att intresset av att skydda en uppgift som omfattas av sekretess enligt 27 kap. 4 § och som kan röja identiteten på en enskild i ett mål som avser överklagande av förhandsbesked av Skatterättsnämnden ofta torde väga väsentligt tyngre än offentlighetsintresset.²² De särskilda förhållandena gällande förhandsbesked har även påpekats i äldre praxis. Högsta förvaltningsdomstolen har i tidigare avgöranden uttalat att det för en sökande i ett förhandsbeskedsärende regelmässigt är av synnerlig vikt att sekretessbelagda uppgifter i målet inte röjs (RÅ 1992 ref. 9).

En genomgång av avgörandena från Högsta förvaltningsdomstolen som avser överklagade förhandsbesked under åren 2007–2013 visar att ett förordnande om fortsatt sekretess fanns i 57–87 procent av fallen. Under åren 2014–2023 förordnades om fortsatt sekretess i betydligt färre fall jämfört mot tidigare år och under exempelvis 2019 fanns inget förordnande om fortsatt sekretess.²³

Att sekretesskyddet förändras vid ett överklagande, från absolut sekretess till en presumtion för offentlighet, kan avhålla den enskilde från att ansöka om förhandsbesked. Skatteverkets möjlighet att överklaga förhandsbeskeden oavsett utgång innebär dessutom att den enskilde inte helt råder över situationen.

En översyn av förhandsbeskedsinstitutet bör även omfatta reglerna om sekretess.

Allmänna ombudet

Det har nyligen gjorts en översyn av funktionerna som allmänt ombud på skatte- respektive tullområdet. Utredningen har överlämnats till Finansdepartementet.²⁴ Utredaren ger förslag på förändringar när det gäller bl.a. det allmänna ombudets möjligheter att ansöka om förhandsbesked.

²² Se prop. 2015/16:144 s. 40.

²³ Se även Skattenytt 2020 s. 83 ff.

²⁴ Översyn av de allmänna ombuden på skatteområdet och tullområdet, Fi2022/02254.

Utredarens slutsatser gällande allmänna ombudets möjligheter att ansöka om förhandsbesked bör beaktas i samband med översynen av förhandsbeskedsinstitutet.

Skatteverkets roller

Idag finns i båda Skatterättsnämndens avdelningar ledamöter som har sin anställning inom Skatteverket. Nämndens och Forskarskattenämndens kansli, där föredragandena och kanslichefen är verksamma, tillhör organisatoriskt Skatteverket. Skatteverket är också värmyndighet för Skatterättsnämnden och Forskarskattenämnden.²⁵ Eftersom verket samtidigt är den enskildes motpart i Skatterättsnämnden kan det övervägas hur detta förhåller sig till de jävsregler som finns i 16 § förvaltningslagen (2017:900). Motsvarande bestämmelser om jäv för domare finns i 4 kap. 13 § rättegångsbalken. Det finns flera avgöranden i praxis som berör situationer där t.ex. tjänstlediga personer med anställning inom Skatteverket har deltagit i domstolens avgöranden gällande beslut om skatter och om detta är förenligt med kraven på objektiv opartiskhet.²⁶ Också denna aspekt samt lämpligheten i att nämnderna har Skatteverket som värmyndighet bör omfattas av en översyn av förhandsbeskedsinstitutet.

På Skatterättsnämndens vägnar

Christina Eng
Ordförande
Direkt skatt

Kristina Harmsen Hogendoorn
Ordförande
Indirekt skatt

Eva Östman Johansson
Kanslichef

²⁵ Skatteverket är också motpart i allmän förvaltningsdomstol i ärenden från Forskarskattenämnden.

²⁶ Se t.ex. HFD 2020 ref. 16 och där anmärkta rättsfall.

Statistik Skatterättsnämnden 2005 – 2023

	Inkomna ärenden	Förhandsbesked	Avvisning	Återkallade	Överklagade
2005	241	134	125	23	79
2006	249	121	99	22	59
2007	246	89	109	34	43
2008	198	103	89	23	45
2009	220	117	50	29	61
2010	206	114	65	31	55
2011	200	110	65	35	51
2012	165	88	63	28	39
2013	201	62	72	37	39
2014	189	81	74	44	50
2015	147	54	51	45	36
2016	156	66	33	41	32
2017	155	86	48	32	51
2018	139	75	45	29	49
2019	164	71	44	39	49
2020	145	64	42	38	39
2021	104	47	42	25	31
2022	126	55	27	31	33
2023	128	55	55	21	37

Statistik HFD 2005 – 2023

Siffror inom parentes avser direkt skatt

	Avgjorda FHB	Domar	Avvisningar
2005	43 (28)	41 (27)	2 (1)
2006	57 (37)	51 (34)	6 (3)
2007	61 (45)	55 (42)	6 (3)
2008	53 (41)	41 (33)	12 (8)
2009	63 (47)	58 (43)	5 (4)
2010	57 (39)	51 (34)	6 (5)
2011	48 (31)	40 (26)	8 (5)
2012	56 (45)	50 (39)	6 (6)
2013	40 (27)	35 (22)	5 (5)
2014	24 (20)	21 (17)	3 (3)
2015	52 (39)	38 (26)	14 (13)
2016	30 (21)	22 (16)	8 (5)
2017	36 (27)	25 (20)	11 (7)
2018	48 (28)	35 (20)	13 (8)
2019	42 (31)	26 (16)	16 (15)
2020	42 (27)	29 (15)	13 (12)
2021	39 (25)	30 (18)	9 (7)
2022	27 (15)	23 (11)	4 (4)
2023	32 (20)	20 (10)	12 (10)