

Regeringens proposition

1997/98:65

Reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m.m.

Prop.
1997/98:65

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 29 januari 1998

Göran Persson

Thomas Östros
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en ny lag om förhandsbesked i skattefrågor. Lagen skall ersätta dels lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor, dels de bestämmelser om förhandsbesked som återfinns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter samt mervärdes-skattelagen (1994:200).

Genom den nya lagen införs en möjlighet för Riksskatteverket att hos Skatterättsnämnden ansöka om förhandsbesked i skattefrågor. Avsikten är att påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet.

Ett förhandsbesked på ansökan av Riksskatteverket skall få lämnas i en fråga som angår en enskild och som gäller ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos skattemyndigheten. Frågan skall vara av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Den enskilde föreslås få rätt till ersättning för sina kostnader i ett sådant förhandsbeskedsärende.

Det föreslås en utvidgning av de nuvarande bestämmelserna om förutsättningarna för förhandsbesked i frågor om direkt skatt efter ansökan av en enskild. Förhandsbesked skall få lämnas om den prövade frågan är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

I propositionen föreslås dessutom att allmän förvaltningsdomstol skall få vilandeförklara ett mål, om en fråga i målet har samband med en fråga som samtidigt är föremål för förhandsbeskedsprövning.

I propositionen föreslås också vissa ändringar vad gäller företrädare för staten vid ackord och skuldsanering m.m. Vid ackord som rör skatter och avgifter föreslås skattemyndigheten kunna uppdra åt kronofogdemyndigheten att pröva ackordsförslag. Uppgiften att företräda staten som borgenär avseende skatter och avgifter vid skuldsanering flyttas helt över till kronofogdemyndigheten. I det första, oreglerade steget av skuldsane-

ring skall staten kunna sätta ned sin fordran även om det inte kan anses Prop. 1997/98:65
vara till fördel för det allmänna, om förutsättningarna för skuldsanering
enligt skuldsaneringslagen (1994:334) är uppfyllda.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 1998.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om förhandsbesked i skattefrågor.....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.....	10
2.3	Förslag till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327).....	12
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.....	13
2.5	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	14
2.6	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	15
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.....	16
3	Ärendet och dess beredning.....	18
4	Gällande ordning rörande förhandsbesked.....	19
5	Behovet av en reformering av förhandsbeskedsinstitutet.....	22
5.1	Allmänt.....	22
5.2	Möjliga reformvägar.....	24
5.3	Riksskatteverket får ansöka om förhandsbesked.....	26
6	Utformningen av en ny lag om förhandsbesked.....	31
6.1	Den lagtekniska lösningen.....	31
6.2	Vilka skatter skall omfattas?.....	32
6.3	Förutsättningar för ansökan om förhandsbesked.....	34
6.3.1	Ansökan av Riksskatteverket.....	34
6.3.2	Ansökan av en enskild.....	39
6.4	Förfarandet.....	42
6.4.1	Skattemyndighetens, domstolens och Skatterättsnämndens handläggning.....	42
6.4.2	Avgifter.....	48
6.4.3	Ersättning till den enskilde.....	49
6.4.4	Skatterättsnämndens sammansättning m.m.....	50
6.5	Övriga processuella frågor.....	52
6.5.1	Förhandsbeskedets giltighetstid.....	52
6.5.2	Överklagande av ett förhandsbesked.....	53
7	Företrädare för staten vid ackord och skuldsanering m.m.....	55
7.1	Bakgrund.....	55
7.2	Företrädare för det allmänna vid ackord m.m.....	56
7.3	Förutsättningarna för skatteackord.....	59
7.4	Företrädare för staten vid skuldsanering m.m.....	60
7.5	Bemyndigande att meddela föreskrifter.....	63
7.6	Överklagande av ett avslagsbeslut.....	63

8	Ikraftträdande och ekonomiska konsekvenser.....	64	Prop. 1997/98:65
9	Författningskommentar.....	66	
9.1	Förslaget till lag om förhandsbesked i skattefrågor	66	
9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.....	75	
9.3	Förslaget till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327).....	76	
9.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.....	76	
9.5	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	76	
9.6	Förslaget till lag om ändring av skattebetalningslagen (1997:483).....	77	
9.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.....	77	
Bilaga 1	Tillämpliga delar av sammanfattningen i delbetänkandet Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44)	80	
Bilaga 2	Tillämpliga delar av lagförslagen i delbetänkandet Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44)	82	
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser beträffande delbetänkandet Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44)	94	
Bilaga 4	Sammanfattningen i promemorian Förslag till ändringar i lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.....	95	
Bilaga 5	Lagförslag i promemorian Förslag till ändringar i lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.....	96	
Bilaga 6	Förteckning över remissinstanser beträffande promemorian Förslag till ändringar i lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.....	106	
Bilaga 7	Lagrådsremissens lagförslag angående vissa borgenärsfrågor.....	107	
Bilaga 8	Lagrådets yttrande	109	
Bilaga 9	Lagrådsremissens lagförslag angående förhandsbesked i skattefrågor	114	
Bilaga 10	Lagrådets yttrande	124	
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 29 januari 1998	129	

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om förhandsbesked i skattefrågor,
2. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
3. lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327),
4. lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.,
5. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
6. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) och
7. lag om ändring i lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om förhandsbesked i skattefrågor

Häri genom föreskrivs följande.

Lagens tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324),

2. skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1 lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,

3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), och

4. taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller Riksskatteverket.

Skatterättsnämndens sammansättning m.m.

2 § Skatterättsnämnden består av högst fjorton ledamöter och högst tio ersättare. Ledamöter och ersättare förordnas av regeringen för högst fyra år i taget.

Skatterättsnämnden sammanträder på två avdelningar, en för direkt skatt och en för indirekt skatt. Regeringen bestämmer ledamöternas och ersättarnas fördelning på avdelningarna och utser bland ledamöterna en ordförande och en vice ordförande på varje avdelning.

3 § Skatterättsnämnden är beslutsför när ordföranden vid sammanträdet samt fem andra ledamöter är närvarande. Nämnden är dock beslutsför med färre ledamöter, om tre av dem, bland dem ordföranden, är ense om utgången i ärendet. Fler än ordföranden samt sex andra ledamöter får inte delta i nämndens beslut.

En ordförande eller en vice ordförande får ensam fatta andra beslut än att lämna förhandsbesked eller avvisa en ansökan om sådant besked.

4 § Om det framkommer skiljaktiga meningar vid överläggningen i Skatterättsnämnden tillämpas bestämmelserna i 16 kap. rättegångsbalken om omröstning i tvistemål.

Förutsättningar för förhandsbesked

5 § 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.

Första stycket gäller även den som

1. avser att beställa en trycksak av en skattskyldig om frågan gäller skatteplikt för trycksak enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam eller

2. i större omfattning förbrukar eller avser att förbruka elektrisk kraft eller bränslen om frågan rör beskattning enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

6 § Efter ansökan av Riksskatteverket får förhandsbesked lämnas om

1. frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos skattemyndigheten,

2. skattemyndigheten har fattat ett beslut i saken och beslutet gått den enskilde emot samt

3. det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

Hur ärendet inleds i Skatterättsnämnden, m.m.

7 § En ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig.

I ansökan skall sökanden lämna de uppgifter som behövs för att förhandsbesked skall kunna lämnas.

8 § Skatterättsnämnden får anmoda sökanden att inom viss tid komma in med de ytterligare upplysningar som nämnden anser sig behöva för att pröva ansökan om förhandsbesked.

Skatterättsnämnden får i fråga som avses i 1 § första stycket 2 begära varuprov av sökanden.

Tidsfrister

9 § En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast skall lämnas till ledning för den taxering som frågan avser.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder skall ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast skall lämnas.

10 § Riksskatteverkets ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av året efter taxeringsåret.

Riksskatteverkets ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått ut eller, om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, den skattepliktiga händelsen har inträffat.

Motpart

11 § Om en enskild ansöker om förhandsbesked är Riksskatteverket motpart i ärendet.

Om Riksskatteverket ansöker om förhandsbesked är den enskilde som frågan angår motpart i ärendet.

Hinder mot att pröva ansökan

12 § Finner Skatterättsnämnden med hänsyn till ansökans innehåll att förhandsbesked inte bör lämnas skall ansökan avvisas. Detsamma gäller om ansökan kommit in för sent.

Riksskatteverkets ansökan skall avvisas om den fråga som ansökan avser efter överklagande har anhängiggjorts vid allmän förvaltningsdomstol innan ansökan kommit in till Skatterättsnämnden.

En ansökan får avvisas utan att den som är motpart ges tillfälle att yttra sig i ärendet.

13 § Om Riksskatteverkets motpart inte längre vidhåller det yrkande eller den ansökan som han framställt hos skattemyndigheten förfaller förhandsbeskedsärendet.

Handläggning

14 § Om ansökan inte omedelbart avvisas skall Skatterättsnämnden ge motparten tillfälle att yttra sig skriftligen.

Skatterättsnämnden kan bereda parterna tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför nämnden.

Förhandsbeskedet

15 § I förhandsbeskedet skall Skatterättsnämnden i den omfattning som nämnden anser lämplig ange hur den fråga som förhandsbeskedet avser skall bedömas.

Förhandsbeskedet skall delges parterna.

16 § Ett förhandsbesked som vunnit laga kraft är bindande för skattemyndigheten och allmän förvaltningsdomstol i förhållande till den enskilde som beskedet angår, om denne yrkar det.

Förhandsbeskedet är dock inte bindande om en författningsändring påverkar den fråga som beskedet avser.

Avgift, kostnad och ersättning

17 § För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.

Om Regeringsrätten undanröjer ett förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, skall avgiften betalas tillbaka. Prop. 1997/98:65

18 § Om Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten gör en undersökning eller anlitar en sakkunnig för att utreda en varas beskaffenhet skall sökanden betala för detta om inte nämnden eller Regeringsrätten medger undantag.

19 § Avgift enligt 17 § och kostnad enligt 18 § som inte betalats inom den tid Skatterättsnämnden angett får tas ut genom indrivning enligt lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

20 § Bestämmelser om ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader i ärenden om sådana förhandsbesked som Riksskatteverket ansökt om finns i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Vilandeförklaring

21 § Om en fråga i ett mål vid en allmän förvaltningsdomstol har samband med en fråga om förhandsbesked som är anhängig i Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten, får domstolen förordna att målet helt eller delvis skall vila till dess att förhandsbeskedet vunnit laga kraft.

Överklagande

22 § Ett förhandsbesked får överklagas hos Regeringsrätten.

Ett överklagande skall ha kommit in till Skatterättsnämnden inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet.

Riksskatteverket får överklaga ett förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden och även om någon ändring inte yrkas.

23 § Beslut om avvisande av ansökan enligt 12 §, avgift enligt 17 §, kostnad enligt 18 § eller vilandeförklaring enligt 21 § får inte överklagas.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998, då lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor skall upphöra att gälla.

2. Den nya lagen gäller, om inte annat sägs i 3 eller 4, även vid handläggningen av ansökningar som kommit in till Skatterättsnämnden före ikraftträdandet men då ännu inte prövats.

3. Bestämmelsen i 19 § tillämpas, när det gäller kostnad enligt 18 §, endast på ansökningar som kommit in till Skatterättsnämnden efter ikraftträdandet.

4. Om Skatterättsnämnden har lämnat ett förhandsbesked före ikraftträdandet gäller äldre bestämmelser i fråga om tidsfristen för ett överklagande.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Prop. 1997/98:65

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter¹

dels att 6 kap. och 8 kap. 7 § skall upphöra att gälla,

dels att 1 kap. 7 §, 5 kap. 5 § och 8 kap. 1 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

7 §²

Hos Jordbruksverket eller Fiskeriverket skall det finnas ett allmänt ombud som för det allmännas talan hos förvaltningsdomstol i mål och ärenden enligt denna lag i vilka Jordbruksverket eller Fiskeriverket är beskattningsmyndighet. *Ombudet skall också yttra sig i sådana ärenden hos Jordbruksverket eller Fiskeriverket som avser förhandsbesked enligt 6 kap.*

Hos Jordbruksverket eller Fiskeriverket skall det finnas ett allmänt ombud som för det allmännas talan hos förvaltningsdomstol i mål och ärenden enligt denna lag i vilka Jordbruksverket eller Fiskeriverket är beskattningsmyndighet.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer förordnar det allmänna ombudet och ersättare för denne.

5 kap.

5 §³

Om ett beskattningsbeslut överklagats, den skattskyldige begärt omprövning eller det *annars* antas att skatten kommer att sättas ned, kan den skattskyldige av beskattningsmyndigheten få anstånd med att betala skatten. Bestämmelserna i 17 kap. 2, 3, 9 och 11 §§ skattebetalningslagen (1997:483) gäller då i tillämpliga delar.

Om ett beskattningsbeslut överklagats, den skattskyldige begärt omprövning, *Riksskatteverket antas att skatten kommer att sättas ned, kan den skattskyldige av beskattningsmyndigheten få anstånd med att betala skatten. Bestämmelserna i 17 kap. 2, 3, 9 och 11 §§ skattebetalningslagen (1997:483) gäller då i tillämpliga delar.*

8 kap.

¹ Senaste lydelse av

6 kap. 1 § 1994:1786

6 kap. 2 § 1991:702

6 kap. 3 § 1996:952

8 kap. 7 § 1993:462.

² Senaste lydelse 1993:462.

³ Senaste lydelse 1997:492.

Beskattningsmyndighetens beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen samt beslut om anstånd med att lämna deklARATION eller betala skatt, om uppdelning av skattebetalning, om återbetalning av skatt och om att avvisa en begäran om omprövning av beskattningsbeslut eller att avvisa ett överklagande får överklagas hos länsrätten av den skattskyldige och, i fråga om skatter och avgifter enligt 1 kap. 1 § första stycket 1, av Riksskatteverket samt, i övriga fall, av det allmänna ombudet.

Beslut om skatterevision, föreläggande av vite *och avvisande av ansökan om förhandsbesked* får inte överklagas. Beslut om skatterevision *och föreläggande av vite* får inte överklagas.

Skattemyndighetens övriga beslut enligt denna lag överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

¹ Senaste lydelse 1997:1132.

2.3 Förslag till lag om ändring i fordonsskattelagen
(1988:327)

Prop. 1997/98:65

Härigenom föreskrivs i fråga om fordonsskattelagen (1988:327)¹
dels att 68 § skall upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 68 § skall utgå.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

¹ Senaste lydelse av
lagens rubrik 1992:1440
68 § 1996:955.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Prop. 1997/98:65

Härigenom föreskrivs att 1 och 10 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Denna lag gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. *Den tillämpas dock inte i ärenden om förhandsbesked.*

Med avgifter avses i denna lag sådana avgifter som omfattas av lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Med skattskyldig avses den vars skyldighet att betala skatt, tull eller avgift har varit föremål för prövning, liksom den som är ägare till fastighet eller som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

10 §²

Myndighets beslut överklagas hos den länsrätt inom vars domkrets beslutet har fattats.

Skatterättsnämndens beslut överklagas hos Regeringsrätten. *En annan myndighets* beslut överklagas hos den länsrätt inom vars domkrets beslutet har fattats.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

¹ Senaste lydelse 1996:674.

² Senaste lydelse 1997:1099.

2.5 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) Prop. 1997/98:65

Härigenom föreskrivs att 21 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1998.

2.6 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen
(1997:483)

Prop. 1997/98:65

Härigenom föreskrivs att 17 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 kap.

2 §

Skattemyndigheten får bevilja anstånd med inbetalning av skatt

1. om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten,

2. om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, eller

3. om den skattskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagats och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Om Riksskatteverket ansökt om förhandsbesked enligt lagen (1998:000) om förhandsbesked i skattefrågor får skattemyndigheten bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som är beroende av utgången i förhandsbeskedsärendet.

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av begäran om befrielse eller omprövning eller med anledning av överklagandet.

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av begäran om befrielse eller omprövning eller med anledning av överklagandet *eller ansökan om förhandsbesked.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.

Prop. 1997/98:65

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.

dels att 2–5 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 6 §, och närmast före 1 § en ny rubrik med lydelsen "Inledande bestämmelse" samt närmast före 2, 4 och 6 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Ackord

2 §¹

Beslut om att anta förslag om ackord *eller godta förslag om frivillig skuldsanering* fattas av skattemyndigheten i det län där gäldenärens hemortskommun är belägen. Om gäldenären saknar hemortskommun i landet fattas beslutet av Skattemyndigheten i Stockholms län.

Beslut om att anta förslag om ackord fattas av *den skattemyndighet som är behörig att fatta beslut enligt 2 kap. 1–3 eller 5 § skattebetalningslagen (1997:483).*

Den skattemyndighet som anges i första stycket får uppdra åt en kronofogdemyndighet att fatta beslut om att anta förslag om ackord.

3 §²

Förslag om ackord får antas om det kan anses fördelaktigt för det allmänna.

Förslag om ackord får antas om det kan anses *ekonomiskt fördelaktigt* för det allmänna *och det inte med hänsyn till gäldenärens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt.*

Ackordsförslag som inte framställts i konkurs eller enligt lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion får antas endast om övriga borgenärer som ackordet angår godkänner det.

Förslag om frivillig skuldsanering får godtas om förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334) är uppfyllda.

Skuldsanering

¹ Senaste lydelse 1994:345.

² Senaste lydelse 1996:779.

4 §

I ett ärende om ackord skall kronofogdemyndigheten beredas tillfälle att yttra sig, om det inte kan anses obehövt.

Beslut om nedsättning av fordran och beslut om att godta förslag om frivillig skuldsanering fattas av kronofogdemyndigheten i den region där gäldenärens hemortskommun är belägen. Om gäldenären saknar hemortskommun i landet fattas beslutet av Kronofogdemyndigheten i Stockholm.

5 §

Beslut enligt denna lag får inte överklagas.

Beslut om nedsättning av fordran får fattas och förslag om frivillig skuldsanering får godtas om förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334) är uppfyllda. Beslut om nedsättning av fordran får dock fattas endast om de övriga borgenärer som skuldsaneringen angår gör motsvarande eftergift.

Överklagande

6 §

Beslut enligt denna lag får inte överklagas.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om ackordsförslag som har framställts och ansökan om frivillig skuldsanering som har gjorts före ikraftträdandet.

Genom beslut i januari 1995 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en parlamentarisk kommitté med uppdrag att utforma en ny lagstiftning mot skatteflykt och föreslå de ändringar av revisionsreglerna m.m. som är motiverade i syfte att stärka och effektivisera skattekontrollen. Kommittén antog namnet 1995 års skatteflyktskommitté.

I mars 1996 överlämnade kommittén ett delbetänkande, Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44). Den del av kommitténs förslag som behandlar översynen av skatteflyktslagen har efter remissbehandling lett till lagstiftning (prop. 1996/97:170, bet. 1997/98:SkU3, rskr. 1997/98:20, SFS 1997:777). Betänkandet innehåller också förslag om en reform av förhandsbeskedsinstitutet. Betänkandets sammanfattning i denna del finns i *bilaga 1*. Lagförslagen finns i *bilaga 2*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi96/1652). Regeringen tar nu upp de förslag som kommittén lämnat beträffande förhandsbesked.

I detta sammanhang tar regeringen också upp en inom Regeringskansliet (Finansdepartementet) utarbetad promemoria, vilken innefattar en lagteknisk översyn av lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor m.fl. lagar. Promemorians sammanfattning finns i *bilaga 4*. De lagförslag som lämnas i promemorian finns i *bilaga 5*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi96/2961).

Vid behandlingen av regeringens proposition 1995/96:5 Lag om företagsrekonstruktion hemställde lagutskottet att riksdagen som sin mening skulle ge regeringen tillkänna vad utskottet anfört om statens borgenärsfunktion vid ackord. Utskottet ansåg att starka skäl talade för att regeringen förutsättningslöst borde låta utreda frågan om vilken myndighet som skall företräda staten vid ackord som omfattar skatter och allmänna avgifter. Utskottet uttalade vidare att det torde vara lämpligt att i sammanhanget på nytt överväga frågan om statens borgenärsfunktion vid skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334). Det borde ankomma på regeringen att närmare bestämma formerna för utredningsarbetets bedrivande. Utskottet ville dock understryka vikten av att utredningen bedrevs skyndsamt. Riksdagen biföll utskottets hemställan (bet. 1995/96:LU11, rskr. 1995/96:279).

Regeringen uppdrog genom ett beslut den 7 november 1996 åt Riksskatteverket att utföra utredningsarbetet. Riksskatteverket redovisade uppdraget i en rapport den 26 juni 1997 (Riksskatteverkets dnr 9448-96/920).

Rapporten har remissbehandlats. Yttranden har lämnats av Hovrätten för Nedre Norrland, Stockholms tingsrätt, Växjö tingsrätt, Konsumentverket, Företagarnas Riksorganisation, Svenska Bankföreningen, Sveriges advokatsamfund och Sveriges Industriförbund. En sammanställ-

ning av remissvaren har upprättats inom Finansdepartementet och finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi97/2117). Prop. 1997/98:65

Regeringen tar nu upp de förslag som Riksskatteverket redovisat i sin rapport.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 25 september 1997 att inhämta Lagrådets yttrande över det lagförslag som finns i *bilaga 7*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 8*. De övriga förslag som omfattas av yttrandet har tidigare förelagts riksdagen (prop. 1997/98:33).

Vidare beslutade regeringen den 11 december 1997 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 9*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 10*.

Regeringen har i propositionen i allt väsentligt följt Lagrådets förslag. Lagrådets synpunkter behandlas i avsnitt 6.4.4, 7.3, 7.4 och 7.5 samt i författningskommentarerna till de lagrum som Lagrådet lämnat synpunkter på. Lagrådets granskning har också lett till vissa redaktionella ändringar i lagtexten.

4 Gällande ordning rörande förhandsbesked

Det har sedan länge varit möjligt för enskilda att få bindande förhandsbesked i olika beskattningsfrågor. Redan år 1911 infördes en möjlighet att få bindande förhandsbesked i stämpelskatteärenden. År 1951 tillskapades en möjlighet att få förhandsbesked i taxeringsfrågor. Möjligheten att få bindande förhandsbesked har sedermera utvidgats till punktskatter och mervärdesskatt (vilka skatter i det följande benämns indirekta skatter) samt fordonsskatt.

Förhandsbeskedsärenden i taxeringsfrågor och i frågor om indirekt skatt avgörs av Skatterättsnämnden efter ansökan av den skattskyldige. På punktskatteområdet kan i vissa fall förhandsbesked begäras även av annan än den skattskyldige. Statens jordbruksverk och Fiskeriverket kan lämna förhandsbesked i vissa frågor om prisregleringsavgifter.

Tidigare har förhandsbesked även kunnat lämnas av skattemyndigheten i frågor med anknytning till skyldigheten att betala socialavgifter. Det senare institutet har med anledning av genomförda reformer på avgiftsområdet förlorat i betydelse och har sedan införandet av skattebetalningslagen (1997:483) upphört.

Förfarandet och förutsättningarna för att förhandsbesked skall få lämnas regleras i lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor. För punktskatterna m.m. finns särskilda bestämmelser i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, för fordonsskatt i 68 § fordonsskattelagen (1988:327) och för mervärdesskatt i 21 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

För att ett förhandsbesked skall kunna meddelas i ett punkt- eller mervärdesskatteärende krävs att frågan är av vikt för sökanden. För taxeringsfrågor krävs att frågan är av synnerlig vikt för någon enskild eller av

vikt om frågan avser tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt. Förhandsbesked kan även lämnas om frågan är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Ett förhandsbesked är bindande för det allmänna om det åberopas av sökanden. Skatterättsnämndens beslut om förhandsbesked kan överklagas till Regeringsrätten. Prövningen i Regeringsrätten kräver inte prövningstillstånd.

I Skatterättsnämnden gäller s.k. absolut sekretess enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100). Sekretessen omfattar även nämndens beslut. Den enskilde kan efterge sekretessen. I Regeringsrätten gäller sekretessen endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs. Emellertid finns den väsentliga begränsningen att sekretessen aldrig får omfatta Regeringsrättens avgörande. Sekretessen upphör att gälla såvitt gäller sådana uppgifter i ett förhandsbeskedsärende som tas in i skälen för Regeringsrättens avgörande.

Enligt uppgift är handläggningstiden i Skatterättsnämnden för flertalet av de ärenden rörande direkt skatt som leder fram till förhandsbesked 3–8 månader (för ärenden rörande indirekt skatt är handläggningstiden något längre). Förutsatt att några mer omfattande kompletteringar av utredningen i ärendet inte behövs kan dock ett enskilt ärende avgöras betydligt snabbare. Överklagas förhandsbeskedsärendet skall det handläggas med förtur i Regeringsrätten. 25–40 % av förhandsbeskedsärendena överklagas till Regeringsrätten. Under senare år har Skatterättsnämnden årligen meddelat ungefär ett åttiotal förhandsbesked avseende direkt skatt och ett trettiotal avseende indirekt skatt. Antalet ansökningar har dock ökat, vilket medförde att nämnden under år 1997 meddelade fler än 100 förhandsbesked avseende direkt skatt. Omkring en tredjedel av ansökningarna avvisas eller avskrivs. Handläggningstiden i Regeringsrätten för ett ärende om förhandsbesked uppgår enligt uppgift i normalfallet till 6–12 månader.

Närmare om förhandsbesked i taxeringsfrågor

För närvarande omfattar lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor följande skatter m.m.

- kommunal inkomstskatt
- statlig inkomstskatt
- statlig förmögenhetsskatt
- avkastningsskatt på pensionsmedel
- särskild löneskatt på pensionskostnader
- beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst
- frågor avseende taxering av fastighet

Enligt 5 § lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor får ansökan om förhandsbesked inte ges in senare än den dag då deklarationen senast skall ha avlämnats till ledning för det års taxering som frågan avser. För ett förhandsbesked skall sökanden betala en avgift som bestäms av Skatterättsnämnden. Avgiften bestäms i det enskilda fallet till lägst 600 kr och högst 10 000 kr. Föreligger särskilda skäl kan en lägre avgift tas ut. Om nämnden finner att förhandsbesked inte bör lämnas skall ansökan

avvisas. Ett förhandsbesked får enligt 9 § samma lag överklagas av sökanden eller av Riksskatteverket. Om förhandsbeskedet avser taxering av fastighet eller taxering till kommunal inkomstskatt får även kommun och landsting överklaga förhandsbeskedet. Avvisningsbeslut och avgiftsbeslut får inte överklagas. Har den aktuella lagstiftningen ändrats efter det att Skatterättsnämnden lämnade förhandsbeskedet gäller inte förhandsbeskedet.

Ursprungligen kunde förhandsbesked lämnas endast i en fråga av synnerlig vikt för den sökande. När det gäller i vilka fall förhandsbesked borde lämnas åberopade departementschefen vid införandet av lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor vad 1947 års taxeringssakkunniga hade anfört (prop. 1951:64 s. 112). I den av de taxeringssakkunniga gjorda exemplifieringen av frågor som lämpade sig för förhandsbesked upptogs bl.a. frågor med anknytning till rörelseöverlåtelser, nyinvesteringar och fusioner. De taxeringssakkunniga framhöll att de frågor som kunde bli föremål för förhandsbesked huvudsakligen var av sådan natur att de kunde hänföras till bedömningsfrågor. Med anledning av att även rättsfrågor kunde komma under dåvarande Riksskattenämndens prövning åberopade departementschefen vad de taxeringssakkunniga anförde avseende möjligheten att använda förhandsbeskedsinstitutet för att få till stånd snabba lösningar av frågor av mera allmän räckvidd (samma prop. s. 103 f.).

Då riksskattenämnden sålunda i sin beskedsgivande verksamhet i vissa fall kommer att göra bindande uttalanden jämväl i rena lagtolkningsfrågor, ligger den frågan nära till hands, om icke tillämpningen av förhandsbeskedet skulle kunna utsträckas så, att förhandsbeskedet kunde anlitas för åstadkommande av en snabb lösning av aktuella sådana frågor 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 förorda därför, att meddelat förhandsbesked även i dylikt fall skall hava den innebörden att dess bindande verkan blir begränsad till den skattskyldige, som beskedet avser. I fråga om andra skattskyldigas taxering får ... av riksskattenämnden meddelat förhandsbesked betydelse såsom prejudikat. Detta torde vara tillfyllest.

Förhandsbeskedsinstitutet utvidgades dels år 1960 när en möjlighet att lämna förhandsbesked om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning infördes, dels år 1980 när en möjlighet att lämna förhandsbesked avseende tillämpning av lagen mot skatteflykt om det är av vikt för sökanden infördes.

I förarbetena till 1960 års reform konstaterades att förhandsbeskeden fått en mycket stor betydelse såsom vägledande prejudikat vid rättstillämpningen. Förhandsbeskedet, som ursprungligen var avsett att tjäna de enskilda skattskyldigas intressen, hade sålunda alltmer kommit att uppfattas såsom ett medel att snabbt få aktuella prejudikatfrågor klarlagda. Enligt departementschefen framstod det som en brist att nämnden inte kunde tillmötesgå en begäran om förhandsbesked när denna utslutande kunde motiveras av intresset att erhålla ett vägledande prejudikat (prop. 1960:79 s. 37).

I samband med att lagen mot skatteflykt infördes framhölls att möjligheten att kunna meddela förhandsbesked rörande tillämpning av den lagen kom till såväl för att tillvarata de skattskyldigas intressen som för att möjliggöra en smidig tillämpning av generalklausulen (prop. 1980/81:17 s. 34 f.). I den promemoria som låg till grund för skatteflyktslagstiftningen uttalades bl.a. följande om möjligheten att meddela förhandsbesked rörande tillämpningen av lagen mot skatteflykt (Ds B 1978:6 Lag mot skatteflykt s. 103).

I och med att skatteflyktsklausulen blir en del av regelsystemet ligger det i sakens natur att en ansökan om besked huruvida klausulen är tillämplig på visst i ansökningen angivet förfarande inte får avvisas därför att RSV finner att förfarandet är att bedöma som skatteflykt. Detta är en direkt följd av den föreslagna utvidgningen av tillämpningsområdet för förhandsbeskeden. Den som har intresse av att få veta om en viss planerad transaktion faller inom skatteflyktsklausulens tillämpningsområde eller ej skall alltså kunna få förhandsbesked ... Liksom hittills måste den fråga, som skall besvaras genom förhandsbesked, avse något eller några konkreta förfaranden.

5 Behovet av en reformering av förhandsbeskedsinstitutet

5.1 Allmänt

Det är varken möjligt eller lämpligt att utforma skattelagstiftningen så att alla olika tänkbara situationer förutses och samtliga oklarheter undanröjs. Prejudikatbildningen inom skatterätten utgör därför ett mycket betydelsefullt komplement till lagstiftningen.

Det är inte ovanligt att oklara rättsfrågor påverkar ett stort antal enskilda personers situation och i många fall avser frågorna dessutom betydande belopp. I o vissa skattefrågor är därför snabba klarlägganden till gagn för rättslivet i allmänhet och för den enskildes rättssäkerhet i synnerhet. Prejudikaten från Regeringsrätten ökar effektiviteten i rätts-tillämpningen och avlastar skattemyndigheter och domstolar. En snabb prejudikatbildning tillför dessutom lagstiftaren underlag för att bedöma om lagstiftningen uppfyller de uppställda målsättningarna eller om den ger upphov till inte avsedda effekter och därför behöver ses över. Så kan vara fallet exempelvis när det gäller att bekämpa den ekonomiska brottsligheten.

Inom skatterätten har lagstiftaren och domstolarna sedan länge strävat efter att skapa förutsättningar för att påskynda prejudikatbildningen. I skatteprocessen har förtursbehandling genom s.k. pilotmålsförfaranden kommit att tillämpas i allt större utsträckning. Olika reformer har genomförts på det processuella området, bl.a. har den år 1991 genomförda övergången från beloppsprocess till sakprocess ökat förutsättningarna för att få till stånd en snabbare prejudikatbildning.

Ett institut som kommit att få allt större betydelse för prejudikatbildningen är förhandsbeskedet. Förhandsbesked för taxeringsfrågor infördes redan i början av 1950-talet och har därefter kommit att utvidgas till att omfatta även andra skatter och avgifter. Även om förhandsbeskedsförfä-

randet ursprungligen syftade till att i första hand bereda enskilda möjlighet att inför förestående affärer eller andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet skulle komma att bedömas i beskattningshänseende, har de förhandsbesked som överklagats till Regeringsrätten kommit att få en allt betydelsefullare roll för prejudikatbildningen på skatteområdet. Det är tydligt att Regeringsrättens prejudikatbildning fyller en mycket betydelsefull funktion.

Behovet av en snabbare prejudikatbildning gör sig gällande över hela skatteområdet. Detta behov har berörts i flera olika sammanhang. Det har utförligt belysts av bl.a. Skatteförenklingskommittén i betänkandet Tolkningsbesked i skattefrågor (Ds Fi 1987:1).

Flertalet av de omständigheter som Skatteförenklingskommittén åberopar till stöd för behovet av en snabbare prejudikatbildning på skatteområdet har bärkraft även sedan taxeringsförfarandet reformerats. Kommittén angav bl.a. följande skäl till att den dåvarande prejudikatbildningen inte var tillfredsställande. Den prejudikatbildning som sker genom att en fråga förs upp till Regeringsrätten domstolsvägen är långsam. Den långsamma rättsbildningen medför olikformig taxering och många överklaganden till domstol. Avsaknaden av snabba besked i ovissa skattefrågor minskar förutsägbarheten och är en fara för den enskildes rättssäkerhet. Vilka mål som kommer under Regeringsrättens prövning via den ordinarie instansordningen är ofta beroende av tillfälligheter. Den ovissa frågan kan aktualiseras redan under beskattningsåret och innan frågan över huvud taget kommer under domstolsprövning kan lång tid ha förflutit.

I dagsläget existerar i princip två tillvägagångssätt för att påskynda prejudikatbildningen, nämligen förhandsbesked och förtursbehandling genom pilotmålsförfarande. Båda metoderna har påtagliga begränsningar. Förhandsbeskedsinstitutet förutsätter att en enskild anser sig ha anledning att påkalla en förhandsbeskedsprövning för att frågan eventuellt skall kunna komma under Regeringsrättens prövning. Pilotmålsförfarandet är relativt långsamt och innebär att skattemyndigheten måste fatta beslut i frågan och att det beslutet sedan kan omprövas eller överprövas fyra gånger.

Skatteflyktskommittén har undersökt olika metoder som syftar till att påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet. Förutom förbättringar inom den nuvarande ordningen har kommittén övervägt ett antal möjliga reformvägar.

I syfte att påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet har Skatteflyktskommittén i sitt betänkande redogjort för fyra reformvägar, nämligen följande.

- Förbättrad förtursbehandling
- Överlämnande av fråga till Regeringsrätten
- Språngrevision
- Reformerat förhandsbesked

Förbättrad förtursbehandling

Om en och samma beskattningsfråga berör ett större antal skattskyldiga och vägledande prejudikat saknas är det inte ovanligt att skattedomstolarna handlägger ett eller flera mål med förtur, medan övriga mål vilandeförklaras i avvaktan på att domen i det mål som handlagts med förtur skall vinna laga kraft. Avsikten är oftast att de mål som handläggs med förtur, de s.k. pilotmålen, skall föras upp till högsta instans och bli föremål för ett vägledande utlåtande från Regeringsrätten och i sin tur kunna få prejudicerande verkan vid prövningen av de vilandeförklarade målen.

Flertalet pilotmål är mycket omfattande vad gäller såväl faktamaterialet som rättsfrågorna. Skriftväxlingen i målen pågår ofta under en längre tid. Det förekommer att både förberedande och muntliga förhandlingar hålls i målen.

Ett pilotmålsförfarande förutsätter att både skattemyndigheten – i förekommande fall Riksskatteverket – och den skattskyldige aktivt medverkar till att pilotmålet kan handläggas snabbt och föras vidare genom instanserna.

För att en skattskyldig som väljs ut i ett pilotmålsförfarande inte skall drabbas av oskäligen kostnader har denne möjlighet att få ersättning för nedlagda kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Denna lagstiftning har nyligen setts över och möjligheten att få ersättning i pilotmål har utökats.

Införandet av sakprocess fr.o.m. 1991 års taxering har medfört att förutsättningarna att få till stånd en snabbare prövning av prejudikatfrågor förbättrats. En domstol kan t.ex. genom mellandom (6 kap. 23 § taxeringslagen [1990:324]) pröva endast rättsfrågan i ett mål och vilandeförklara målet i övrigt.

Även om införandet av sakprocessen innebär att förfarandet i domstolarna kan påskyndas har det obligatoriska omprövningsförfarandet hos skattemyndigheten inneburit att en och samma fråga kan komma att omprövas flera gånger innan den överklagas till länsrätten. Det bör dessutom beaktas att det kan ta lång tid innan en fråga som väcks t.ex. under en revision över huvud taget blir föremål för prövning. Visserligen finns det inget formellt hinder mot att Riksskatteverket överklagar ett beslut av skattemyndigheten som går den skattskyldige emot. Motivet till verkets talerätt är också i första hand att prejudikatvärda frågor skall bli föremål för domstolsprövning. I praktiken förekommer det dock ytterst sällan att Riksskatteverket överklagar skattemyndighetens beslut.

Innan ett ärende av pilotmålskaraktär anhängiggörs i länsrätten kan således ha förflutit lång tid. Därefter kan det dröja flera år innan frågan slutligen blir avgjord.

Det har i olika sammanhang framhållits att pilotmålsförfarandet kan göras snabbare, t.ex. genom att målen handläggs med "särskild" förtur samt att domstolarna bedriver en mer aktiv processledning och bl.a. – om det är lämpligt i det enskilda fallet – tar initiativ till muntliga förhandlingar och andra åtgärder för att påskynda handläggningen.

Överlämnande av fråga till Regeringsrätten

En metod som möjligen reducerar tidsutdräkten i domstolarna är att införa ett system varigenom prejudikatfrågan lyfts ut och överlämnas av länsrätten direkt till Regeringsrätten redan under handläggningen av ett mål vid länsrätten.

I likhet med pilotmålsmetoden förutsätter ett överlämnandeförfarande att ett grundläggande taxerings- eller beskattningsbeslut finns. Därefter skall beslutet överklagas av den skattskyldige och omprövning skall ske vid skattemyndigheten innan frågan kan anhängiggöras i länsrätten. Länsrätten skall besluta om ett hänskjutande och slutligen skall Regeringsrätten företa en dispensprövning innan prejudikatfrågan kan avgöras.

Språngrevision

Rättegångsutredningen diskuterade i betänkandet Översyn av rättegångsbalken 2 Högsta domstolen och rättsbildningen (SOU 1986:1) bl.a. en modell som innebär att tappande part vid tingsrätten skulle få överklaga domen direkt till Högsta domstolen genom s.k. språngrevision.

Överförd till skatteprocessen skulle språngrevision innebära att den som förlorade skattetvisten i länsrätten skulle kunna överklaga frågan direkt till Regeringsrätten. Till skillnad från den nyss behandlade möjligheten att hänskjuta en rättsfråga direkt till Regeringsrätten skulle språngrevisionen ha den fördelen att den tvistiga frågan genom länsrättens handläggning och dom blev utredd och belyst innan frågan blir föremål för tillståndsprövning i Regeringsrätten. Ett sådant förfarande skulle dock medföra risk för att Regeringsrätten skulle komma att belastas av ett stort antal ansökningar om prövningstillstånd. Detta gäller särskilt om en generell möjlighet att klaga direkt till Regeringsrätten införs. Rättegångsutredningen (SOU 1986:1 s. 143) pekade i det avseendet på möjligheten att införa någon form av "såll" redan på tingsrättsnivå, exempelvis genom att tingsrätten på begäran av part ges möjlighet att pröva språngrevisionsfrågan från lämplighetssynpunkt i samband med målets avgörande.

Reformerat förhandsbesked

Som närmare utvecklats under avsnitt 4 fyller det nuvarande förhandsbeskedsinstitutet en viktig roll för prejudikatbildningen inom skatterätten. Förhandsbeskedets nytta begränsas dock av att enbart skattskyldiga kan

initiera en prövning. Frågan är om även det allmänna i vissa fall skall få påkalla prövningar förhandsbeskedsvägen.

Förhandsbeskedsinstitutets stora försteg är att prejudikatprövningar kan komma till stånd i frågor som ännu inte blivit föremål för domstolsprövning. Teoretiskt kan frågeställningar komma att aktualiseras närmare två år innan ett första taxeringsbeslut kan tas i frågan. Möjligheten att få till stånd så tidiga prövningar av prejudikatfrågor skall dock inte över-skattas. Troligen skulle, för det fall det allmänna ges möjlighet att ansöka om förhandsbesked, flertalet av de frågor som erfordrar vägledande prejudikat komma att aktualiseras tidigast i anslutning till det årliga taxeringsarbetet.

En möjlighet för det allmänna att ansöka om förhandsbesked skulle vara av betydelse bl.a. för att få till stånd en enhetlig rättstillämpning hos skattemyndigheterna. Även för den skattskyldige, som av någon anledning inte funnit skäl att begära förhandsbesked, är det av betydelse att en omtvistad rättsfråga ges en snabb lösning. Vidare får lagstiftaren snabbare besked, om det finns ett behov av att se över och eventuellt anpassa skattelagstiftningen. Härtill kommer att domstolarna kommer att kunna avlastas. De positiva effekterna för domstolarnas del skall dock inte över-skattas. Erfarenheten visar att även om Regeringsrätten avgjort en fråga om förhandsbesked eller ett pilotmål, som därefter läggs till grund för underinstansernas prövningar i andra mål, är det inte ovanligt att en stor del av de skattskyldiga av olika anledningar överklagar underinstansens avgörande. Dessa överklaganden torde dock inte belasta domstolarna särskilt hårt.

5.3 Riksskatteverket får ansöka om förhandsbesked

Regeringens förslag: I syfte att påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet ges Riksskatteverket möjlighet att ansöka om förhandsbesked.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Huvuddelen av remissinstanserna anser att prejudikatbildningen på skatteområdet måste påskyndas. *Riksskatteverket, Riksrevisionsverket, Svea hovrätt, Länsrätten i Göteborgs och Bohus län, Länsrätten i Kronobergs län, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Kooperativa Förbundet, Landsorganisationen i Sverige och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* tillstyrker eller lämnar utan erinran förslaget att införa en möjlighet för det allmänna att ansöka om förhandsbesked. *Justitieombudsmannen* ifrågasätter dels om det finns några skäl som motiverar att det allmänna, vid sidan av den prövning som sker inom ramen för den ordinarie ordningen, skall kunna få eller behöver få skattefrågor prövade, dels om förslaget kommer att leda till önskvärt resultat. *Kammarrätten i Jönköping* avstyrker förslaget och anser att förslaget innebär att den prejudikatbildande verksamheten på skatteområdet förskjuts från förvaltningsdomstolarna till en specialdom-

stol, vid vilken Skatterättsnämnden kan liknas. Detta överensstämmer inte med strävandena under senare tid att avveckla specialdomstolarna. Redan genomförda åtgärder kommer, vilket också Länsrätten i Kronobergs län påpekar, att medföra en snabbare prejudikatbildning inom ramen för förvaltningsdomstolsorganisationen. Om dessa åtgärder ändå skulle visa sig otillräckliga bör i första hand ansträngningar göras för att finna en lösning inom domstolsorganisationen. *Företagarnas Riksorganisation* avstyrker också förslaget och anser att de rättsvårdande myndigheterna bör ges ökade resurser. I andra hand bör lagstiftaren peka på hur befintliga resurser skall omfördelas i syfte att påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet. Även *Näringslivets Skattedelegation* och *Sveriges Advokatsamfund* avstyrker förslaget. De pekar på att förslaget innebär oacceptabla ingrepp i den enskildes rättssäkerhet. I vart fall måste den enskilde ges en vetorätt mot en förhandsbeskedsprövning på begäran av det allmänna. *Svenska Revisorsamfundet* avstyrker förslaget och anser att en möjlighet för länsrätt och kammarrätt att hänskjuta en prejudikatfråga direkt till Regeringsrätten bör införas.

Skälen för regeringens förslag: Skatteflyktskommittén har funnit att det för att stärka den enskildes rättssäkerhet och för att effektivisera beskattningsförfarandet är av stor vikt att prejudikatbildningen på skatteområdet påskyndas.

Regeringen delar – i likhet med huvuddelen av remissinstanserna – kommitténs bedömning.

När det gäller frågan om vilket sätt prejudikatbildningen skall påskyndas gör Skatteflyktskommittén följande överväganden.

Beträffande en lösning som skulle innebära en *förbättrad förtursbehandling* menar kommittén att det endast i något enstaka fall skulle gå att påskynda handläggningen genom en striktare materiell processledning. Även handläggningen hos skattemyndigheten torde kunna påskyndas. Det är dock inte realistiskt att tro att några större tidsvinster kan uppnås. Det är tveklöst så, att domstolarna har en hög ambitionsnivå när det gäller att få fram avgöranden i skattemål av förturskaraktär. Sedan länge läggs betydande resurser ner på att bereda och avgöra viktiga skattemål snabbt. I många fall utövar domstolarna också en aktiv materiell processledning. Det finns således inga belägg för påståendet att processledningen skulle vara eftersatt i skattemål.

Trots de insatser som domstolarna gör, visar erfarenheten emellertid att det kan ta flera år innan ett lagakraftvunnet avgörande finns. Skatteflyktskommittén anför som exempel förfarandet med utdelningsbolag. Det s.k. Bolact-målet (RÅ 1994 ref. 56) avsåg 1989 års taxering och prövades av dåvarande Länsrätten i Malmöhus län i april 1991, av Kammarrätten i Göteborg i februari 1992 och av Regeringsrätten i juni 1994. Motsvarande tidsutdräkt gäller för flertalet av de kommanditbolagsuppbygg från slutet av 1980-talet som valts ut som pilotmål. Ett annat exempel är de s.k. flygplansleasing-målen. Merparten av dessa pilotmål avser 1989 års taxering. Målen kom in till Länsrätten i Stockholms län vid halvårsskiftet 1990. Dom meddelades av länsrätten i maj 1992 och av Kammarrätten i Stockholm i april 1994. Regeringsrätten har meddelat prövningstillstånd, men har ännu inte meddelat dom. De senare målen omfattar flera besvärliga rättsfrågor samt innehåller ett mycket omfat-

tande faktamaterial. De är därför kanske inte representativa för ett typiskt pilotmål. Motsvarande tidsåtgång gäller dock för flertalet pilotmål. I detta sammanhang bör också uppmärksammas att det vid de största länsrätterna alltså finns icke avgjorda skattemål, vilka anhängiggjordes i slutet av 1980-talet. Enligt uppgift i september 1997 var den genomsnittliga genomströmningstiden för skattemål i Kammarrätten i Stockholm drygt 19 månader.

Erfarenheten visar således att den totala handläggningstiden från det att skattemyndigheten påbörjar sin handläggning av ärendet till det att Regeringsrätten slutligen avgör målet i flertalet fall av pilotmålskaraktär uppgår till åtminstone fyra till fem år, undantagsvis betydligt längre.

Även om sakprocessreformen lagt en grund för att bryta ut rättsfrågor i en pågående process och påskynda handläggningen av prejudikatfrågor, tar det fortfarande lång tid innan ett ärende är slutligen avgjort.

Sammanfattningsvis kan konstateras att den nuvarande förtursbehandlingen av pilotmål och Riksskatteverkets rätt att överklaga till den enskildes fördel medför att prejudikatbildningen på skatteområdet påskyndas. Metoden är dock, som Skatteflyktskommittén funnit, bevisligen långsam. Förfarandet kan på olika sätt förbättras, men några betydelsefulla tidsvinster kan enligt kommitténs bedömning inte påräknas. Regeringen delar denna bedömning.

När det sedan gäller *överlämnande av en fråga till Regeringsrätten*, varigenom en prejudikatfråga skulle lyftas ut och överlämnas av länsrätten direkt till Regeringsrätten, har Skatteflyktskommittén satt i fråga om ett sådant förfarande skulle påskynda prejudikatbildningen nämnvärt i jämförelse med de medel som står till buds genom mellan- och deldomsinstituten. Visserligen avkortas instanskedjan genom att prövningen i kammarrätt slopas. Redan genomförda reformer och pågående reformarbete inom den allmänna förvaltningsprocessen (nedflyttning av vissa måltyper till länsrätt, prövningstillstånd i kammarrätt för vissa ärendetyper och införandet av tvåpartsförfarande) torde medföra att kammarrätterna kan anslå mer tid åt prejudikatvärda mål på bl.a. skatteområdet. De tidsvinster som kan uppnås i förhållande till pilotmålsförfarandet genom att kammarrätten lyfts bort torde därför inte vara särskilt påtagliga.

Även bortsett från att några mer betydande tidsvinster antagligen inte skulle kunna uppnås torde, enligt Skatteflyktskommittén, hänskjutande av frågor direkt från länsrätten till Regeringsrätten vara mindre lämpligt för skattemål. Skälen till detta är för det första att parterna saknar möjlighet att förfoga över processföremålet. Vidare måste parterna, alltså även den skattskyldige, ha ett intresse av att frågan hänskjuts till Regeringsrätten och aktivt medverka till att så sker. Ytterligare ett argument mot en ordning med hänskjutande är att den för skatteprocessen allsidiga och grundläggande beredning som sker i underinstanserna – eller i Skatterättsnämnden i förhandsbeskedsärendena – skulle gå förlorad. Slutligen kan det ifrågasättas om det är lämpligt att begränsa ett hänskjutningsförfarande inom förvaltningsrättsprocessen till enbart skattemålen.

Enligt Skatteflyktskommitténs uppfattning talar således starka skäl mot att nu införa ett hänskjutningsinstitut som är begränsat till skatteområdet. Regeringen instämmer i kommitténs bedömning.

I fråga om *språngrevision* kan enligt Skatteflyktskommittén lämpligheten i en sådan ordning för skatteärendena ifrågasättas på flera grunder. Det kan inte anses lämpligt att exempelvis låta enbart Riksskatteverket föra ett ärende vidare direkt till Regeringsrätten. Frågan om språngrevision har sedan Rättegångsutredningen lämnade sitt betänkande (SOU 1986:1, jfr avsnitt 5.2) inte heller varit föremål för vidare överväganden för de allmänna domstolarnas del. De tidsvinster som skulle kunna uppnås med ett sådant förfarande skulle inte vara särskilt betydande och kan knappast anses uppväga institutets brister. Bland annat förutsätts – i likhet med vad som gäller för den nyss behandlade frågan om överlämnande av fråga direkt till Regeringsrätten – att skattemyndigheten skilt ärendet från sig.

Regeringen delar kommitténs bedömning att inte heller språngrevision är en framkomlig väg för att få till stånd en snabbare prejudikatbildning på skatteområdet.

Den reformväg som här efter återstår att bedöma är ett *reformerat förhandsbesked*. Skatteflyktskommittén anser att den enda verkningsfulla metoden för att påskynda prejudikatbildningen är att införa en möjlighet för det allmänna att under vissa förhållanden begära någon form av förhandsbesked i skatteärenden på ett sätt som ansluter till det nuvarande förhandsbeskedsinstitutet.

Enbart det förhållandet att den enskilde under vissa förutsättningar kan påkalla en förhandsbeskedsprövning av skatteärenden kan emellertid inte tas till intäkt för att även det allmänna bör ges motsvarande möjlighet. De nyss belysta metoderna för att få till stånd en snabbare prejudikatbildning är dock, med undantag för det hittills tillämpade pilotmålsförfarandet, inte särskilt realistiska för skatteområdet. Pilotmålsförfarandet har å sin sida, även efter införandet av sakprocessen, visat sig vara tidsödande och behäftat med brister.

En fråga som tas upp av några remissinstanser är om inte nu aktuella problem kan lösas genom att de allmänna förvaltningsdomstolarna tillförs ytterligare resurser. Enligt regeringens bedömning är dock en generell resurstilldelning till de allmänna förvaltningsdomstolarna inte ett effektivt sätt att få till stånd en snabbare prejudikatbildning på skatteområdet.

Kammarrätten i Jönköping och Länsrätten i Kronobergs län har pekat på att det under de senaste åren har vidtagits flera åtgärder, såsom införandet av den nya taxeringsprocessen och prövningstillstånd i vissa mål vid överklagande till kammarrätt, i syfte att få till stånd en snabbare handläggning av bl.a. skattemålen. Regeringen instämmer i domstolarnas synpunkter. Emellertid kan konstateras att den nya taxeringsprocessen nu varit gällande vid sju års taxeringar. Sedan flera år krävs beträffande ett stort antal mål- och ärendetyper att kammarrätten får pröva ett överklagande från länsrätten endast om kammarrätten meddelat prövningstillstånd. Trots detta har ingen märkbar förändring av skattemålen handläggningstid skett. Enligt vår mening kan man därför inte förvänta sig att handläggningstiden kommer att förkortas i den utsträckning som erfordras inom ramen för tidigare vidtagna åtgärder.

Några remissinstanser, bl.a. Justitiekanslern, har haft invändningar från konstitutionella utgångspunkter och anfört dels att skattemyndigheterna,

trots att ett förhandsbesked inte är bindande om det inte åberopas av den skattskyldige, kommer att följa utgången i ett lämnat förhandsbesked, dels att förhandsbesked lämnade på ansökan av det allmänna kommer att ha karaktären av normgivning.

Frågan om gränsdragningen mellan rättskipning och lagstiftning eller normgivning aktualiserades redan i Skatteförenklingskommitténs betänkande Tolkningsbesked i skattefrågor (Ds Fi 1987:1). Betänkandets förslag, som har remissbehandlats men inte lett till några lagstiftningsåtgärder, kan sammanfattas enligt följande.

Riksskatteverket föreslogs att få rätt att ansöka om tolkningsbesked. Någon formell motpart skulle inte finnas i förfarandet. Ansökan, som skulle prövas i första instans av nuvarande Skatterättsnämnden och därefter underställas Regeringsrätten, skulle antingen bygga på omständigheterna i ett konkret fall eller utgå från antagna förutsättningar. Skatterättsnämnden skulle ha en långt gående utredningsskyldighet.

Skatteförenklingskommittén övervägde frågan om tolkningsbeskedens förhållande till regeringsformens bestämmelser och konstaterade bl.a. följande. Ansökningsförfarandet och beskeden borde utformas så att de så nära som möjligt anslöt sig till reguljära mål och domar. Ansökningarna från det allmänna borde i första hand bygga på omständigheter i konkreta fall som kommit till skattemyndighetens kännedom. Även om ansökningarna byggde på antagna förutsättningar måste dessa konkretiseras i sådan grad att en avgränsad problemställning uppkom. Det kunde inte komma i fråga att beskeden gavs någon form av bindande verkan och beskeden skulle – i likhet med vad som gäller för den som inte är berörd av ett förhandsbesked – endast få prejudicerande betydelse. Det betonades att Regeringsrätten genom underställningsförfarandet gavs möjlighet att undanröja ett tolkningsbesked om det inte borde ha lämnats. Mot bakgrund av dessa omständigheter och med hänsyn till att det existerande förhandsbeskedsinstitutet fungerat under mer än 30 år utan att ge upphov till några statsrättsliga problem menade kommittén att ett tolkningsbeskedsförfarande kunde införas utan några konstitutionella betänkligheter.

Flera remissinstanser ifrågasatte behovet av att införa ett tolkningsbeskedsinstitut och anförde av konstitutionella skäl kritik vad avser förhållandet mellan rättskipning och lagstiftning. Några remissinstanser påtalade dessutom att det är mindre lämpligt att frågor som inte kan hänföras till vad som avses med rättskipning i traditionell mening handhas av Regeringsrätten. Kritik framfördes vidare mot enpartsförfarandet och den obligatoriska underställningen.

Den kritik som framfördes mot Skatteförenklingskommitténs förslag om tolkningsbesked har enligt regeringens mening alltjämt bärkraft. För att inte hamna i konflikt med regeringsformen eller annan lagstiftning bör därför reglerna om ett utvidgat förhandsbeskedsinstitut på väsentliga punkter utformas på ett annat sätt än vad Skatteförenklingskommittén föreslog i sitt betänkande. Enligt vår uppfattning bör, i enlighet med Skatteflyktskommitténs förslag, det allmännas ansökan avse en konkret frågeställning som grundar sig på redan genomförda handlingar eller åtgärder med avseende på en bestämd skattskyldig.

Med hänsyn till att lämnade förhandsbesked inte bör vara direkt bindande, om inte den skattskyldige väljer att åberopa beskedet, kan enligt vår bedömning inte hävdas att ett förhandsbeskedsförfarande varigenom det allmänna initierat prövningen skulle vara fråga om någon form av normgivning. Ett av Regeringsrätten lämnat förhandsbesked som inte åberopas av den skattskyldige får gentemot denne och övriga skattskyldiga samma betydelse som andra domar och beslut meddelade av Regeringsrätten och kommer därför inte att skilja sig från gängse prejudikatbildning.

Sammantaget gör regeringen den bedömningen att Skatteflyktskommitténs förslag utgör en i det stora hela lämplig lösning. Vi föreslår därför att det allmänna ges möjlighet att ansöka om förhandsbesked i skattefrågor. Därigenom bör effektiviteten i hanteringen av prejudikatvärda skattemål öka påtagligt. Det är dock inte helt lätt att överblicka de praktiska följderna i form av t.ex. antalet ansökningar om förhandsbesked av det allmänna eller arbetsökning för Skatterättsnämnden och Regeringsrätten. Det finns alltså ett visst mått av osäkerhet vad gäller effekterna av de föreslagna bestämmelserna. Det kan därför finnas anledning att återkomma i frågan när erfarenhet har vunnits från tillämpningen.

När det gäller frågan om företrädare för det allmänna kan det till en början konstateras att skattemyndigheterna väl besitter den kompetens som krävs för att på egen hand identifiera och initiera förhandsbeskedsärenden. Emellertid talar samordningsskäl och behovet av att ett lämpligt urval görs av frågor som skall ligga till grund för det allmännas ansökningar om förhandsbesked att ansökningarna bör göras av Riksskatteverket. Det är den myndigheten som skall ansvara för att klagande prejudikat tas fram till ledning för skatteförvaltningens tillämpning av skattelagstiftningen. Härtill kommer, som Riksskatteverket anfört, att det redan enligt gällande ordning är verket som företräder det allmänna i såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten. Mot den bakgrunden har Skatteflyktskommittén föreslagit att det allmännas framställningar om förhandsbesked skall göras av Riksskatteverket. Vi instämmer i detta förslag.

6 Utformningen av en ny lag om förhandsbesked

6.1 Den lagtekniska lösningen

Regeringens förslag: Bestämmelserna om förhandsbesked i lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter samt mervärdesskattelagen (1994:200) förs samman till en ny lag – lagen om förhandsbesked i skattefrågor.

Vissa av de bestämmelser som nu återfinns i lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor flyttas till en ny förordning.

Promemorians förslag i sak stämmer överens med regeringens förslag. I promemorian lämnas dock inte förslag till en ny lag.

Remissinstanserna: Huvuddelen av remissinstanserna har tillstyrkt eller lämnat utan erinran den lagtekniska lösningen i promemorian.

Skälen för regeringens förslag: I promemorian anförs dels att en allmän övergripande översyn bör göras av lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor, dels att samtliga regler om förhandsbesked som nu återfinns i skilda skattelagar bör göras enhetliga.

Lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor är från början av 1950-talet. Samtliga paragrafer i lagen har ändrats sedan lagens tillkomst. Någon redaktionell översyn har dock inte kommit till stånd. Förutom de materiella reglerna för förhandsbesked innehåller lagen i stort sett samtliga bestämmelser som reglerar Skatterättsnämndens arbete. Lagen innehåller vidare en rad bestämmelser som inte är av den karaktären att de behöver regleras i lag. Bestämmelsernas språkliga utformning och inbördes ordning uppfyller inte heller de krav som bör ställas på en modern lag. Med hänsyn till behovet av en klar reglering och reformbehovet i allmänhet, anser regeringen att en allmän och övergripande översyn av lagstiftningen nu bör ske. Vissa stadganden bör flyttas till en ny förordning.

Av avsnitt 4 framgår bl.a. att bestämmelser om förhandsbesked återfinns, förutom i lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor, i flera olika skattelagar. Dessa lagar innehåller i förhållande till varandra och till lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor delvis olika kriterier för förutsättningarna för att ett förhandsbesked skall få lämnas. I lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter förekommer också en specialreglering om giltighetstiden för ett förhandsbesked. De skillnader som finns förefaller inte alltid sakligt motiverade. Reglerna om förhandsbesked bör enligt regeringens mening i så stor utsträckning som möjligt göras enhetliga. Med hänsyn till behovet av genomgripande förändringar anser vi att nuvarande lagstiftning bör ersättas med en helt ny lag med rubriken Lag om förhandsbesked i skattefrågor.

6.2 Vilka skatter skall omfattas?

Regeringens förslag: Förhandsbesked skall kunna lämnas i frågor som avser

- skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324)
- skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1 lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
- skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200)
- taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Möjligheten att hos Statens jordbruksverk och Fiskeriverket begära förhandsbesked avseende vissa avgifter tas bort.

Möjligheten att begära förhandsbesked beträffande skatt som tas ut enligt fordonsskattelagen (1988:327) tas bort.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* har ifrågasatt om lagens tillämpningsområde bör utvidgas. En utvidgning skulle kunna leda till ett märkbart merarbete för Skatterättsnämnden och Regeringsrätten. *Kammarkollegiet* menar att det kan finnas anledning att överväga om förhandsbesked skall kunna sökas beträffande gåvoskatt. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* och *Näringslivets Skattedelegation* anser att möjlighet att ansöka om förhandsbesked bör finnas även beträffande kupongskattelagen (1970:624). *Sveriges Advokatsamfund* ser inte någon anledning att för den enskilde begränsa möjligheterna till att ansöka om förhandsbesked till endast vissa skatter och avgifter. Samfundet noterar särskilt behovet för den enskilde att erhålla förhandsbesked beträffande arvsskatt, gåvoskatt och stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. *Sveriges Fastighetsägareförbund* anser att det bör vara möjligt att ansöka om förhandsbesked rörande fastighetsskatt. *Fiskeriverket* har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Förhandsbesked kan för närvarande lämnas i frågor som avser taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt på pensionskostnader samt rörande tillämpningen av lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst. Förhandsbesked kan också lämnas i frågor som avser taxering av fastighet samt punktskatter, mervärdesskatt och fordonsskatt. Slutligen får Statens jordbruksverk och Fiskeriverket lämna förhandsbesked när fråga är om vissa prisregleringsavgifter.

Taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–5 och 7 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel samt särskild löneskatt på pensionskostnader omfattas av bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324). Denna lag omfattar därutöver lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift (före den 1 januari 1998 lagen om allmänna egenavgifter) och lagen (1993:1537) om expansionsmedel (se 1 kap. 1 § taxeringslagen).

Med taxering avses fastställelse av underlaget för att ta ut sådan skatt eller avgift som anges i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen. Dessa skatter och avgifter grundas i stor utsträckning på ett gemensamt underlag, i följd varav det knappast finns några bärande skäl för att inte låta samtliga de skatter och avgifter som omfattas av taxeringslagens bestämmelser omfattas även av förhandsbeskedsinstitutet. Därtill kommer ett tungt vägande skäl, nämligen att en direkt koppling mellan taxeringslagen och förhandsbeskedsinstitutet skulle främja enhetligheten och överskådligheten av förhandsbeskedslagens tillämpningsområde. Mot bakgrund härav bör de skattelagar beträffande vilka förhandsbesked kan sökas kopplas direkt till taxeringslagen. Enligt regeringens bedömning torde utvidgningen inte innebära någon större skillnad när det gäller förhandsbeskedsärendenas karaktär. Även de nya frågornas karaktär faller inom Skatterättsnämndens kompetensområde.

Riksskatteverket har anfört att en utökning av tillämpningsområdet kan tänkas medföra ett märkbart merarbete för de två berörda instanserna.

Enligt vår bedömning finns det inte skäl att tro att den marginella förändring av tillämpningsområdet för förhandsbesked som det nu är fråga om skulle innebära någon märkbar ökning av arbetsbördan i Skatterättsnämnden och Regeringsrätten. Det kan dock finnas anledning att ta upp frågan i samband med en utvärdering av reformen.

Flera remissinstanser har föreslagit att tillämpningsområdet skall utvidgas. När det först gäller Sveriges Fastighetsägaresförbunds förslag omfattas detta av regeringens förslag. Föreningen Auktoriserade Revisorer och Näringslivets Skattedelegation föreslår att även kupongskattelagen (1970:624) skall omfattas av förhandsbeskedsinstitutet. Kupongskattelagen är för närvarande föremål för en omfattande översyn (Kupongskattelagsutredningen [Fi 1996:12]). Utredningen skall bl.a. undersöka förutsättningarna för regelförändringar som leder till förenklingar och till ett modernt beskattningsförfarande. Enligt regeringens mening saknas därför anledning att nu överväga att utvidga förhandsbeskedsinstitutet till att omfatta även kupongskattelagen.

När det så gäller arvsskatt och gåvoskatt är jämväl dessa föremål för utredning och översyn. Det främsta skälet att inte låta dessa skattelagar omfattas av förhandsbeskedsinstitutet är emellertid att frågor avseende arvsskatt och gåvoskatt i sista hand avgörs av Högsta domstolen och således inte av Regeringsrätten. Det sist nämnda gäller även beträffande stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.

Något förhandsbeskedsärende om fordonsskatt har under i vart fall de senaste tio åren inte förekommit hos Skatterättsnämnden. De dispensärenden som tidigare förekommit har försvunnit. Det torde inte finnas något behov av förhandsbesked med avseende på fordonsskattelagen (1988:327). Detta påstående vinner stöd av att ingen remissinstans har motsatt sig förslaget i denna del. Fordonsskattelagen bör därför fortsättningsvis inte omfattas av förhandsbeskedsinstitutets tillämpningsområde.

Enligt 6 kap. 1 § första stycket lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter får Statens jordbruksverk och Fiskeriverket meddela förhandsbesked när fråga är om vissa avgifter enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 nyss nämnda lag. Alla lagar utom en av dem som reglerar nu aktuella avgifter har sedan flera år upphört att gälla. Den lag som alltså är gällande (lagen [1982:349] om återvinning av dryckesförpackningar av aluminium) har i detta sammanhang begränsad betydelse. Möjligheterna för Statens jordbruksverk och Fiskeriverket att meddela förhandsbesked kan därför upphävas.

När det gäller frågor som avser taxering av fastighet samt punktskatter och mervärdesskatt föreslås ingen ändring.

6.3 Förutsättningar för ansökan om förhandsbesked

6.3.1 Ansökan av Riksskatteverket

Regeringens förslag: Den fråga som ansökan avser skall angå en enskild och härröra från ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos skattemyndigheten, som med anledning därav skall ha fattat ett beslut som gått den enskilde emot.

Den enskilde som frågan angår skall vara Riksskatteverkets motpart i förhandsbeskedsförfarandet.

Skatterättsnämnden får lämna förhandsbesked om frågan är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Ansökan skall ha kommit in före utgången av året efter taxeringsåret eller, beträffande indirekt skatt, senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått ut.

Förhandsbeskedsärendet förfaller om den enskilde inte längre vidhåller sitt yrkande eller sin ansökan hos skattemyndigheten.

Kommitténs förslag överensstämmer i allt väsentligt med vårt förslag. Kommittén föreslår dock inte någon tidsfrist inom vilken Riksskatteverkets ansökan om förhandsbesked skall ha kommit in till Skatterättsnämnden.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* har i allt väsentligt tillstyrkt förslagen. Huvuddelen av övriga remissinstanser har inte yttrat sig. Invändningar har dock förts fram från några av dem. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det bör krävas att den prövade frågan är av synnerlig vikt för en enhetlig rättstillämpning och lagtolkning.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 5.3 återges de allmänna överväganden som leder fram till att Riksskatteverket enligt vår mening bör ges en möjlighet att ansöka om förhandsbesked. När det gäller den närmare utformningen av förfarandet kan, enligt Skatteflyktskommitténs uppfattning, två huvudlinjer skönjas. Förfarandet kan utformas antingen, efter vissa modifieringar, med utgångspunkt i det av Skatteförenklingskommittén föreslagna tolkningsbeskedsförfarandet eller på så sätt att det i större utsträckning ansluter till nu gällande regler. En betydelsefull skillnad mellan alternativen är att i det senare fallet kommer förfarandet i praktiken att avse endast av en skattskyldig redan vidtagna rättshandlingar eller andra åtgärder som är föremål för skattemyndighetens bedömning.

Prövningsgrund

Syftet med reformen är som tidigare nämnts att skapa förutsättningar för snabbare besked i skattefrågor av allmänt prejudikatintresse. Enligt vår mening bör utformningen av förfarandet i möjligaste mån ansluta till det existerande förhandsbeskedsinstitutet.

Till skillnad mot nuvarande förhållanden skall dock den prövade frågan angå en enskild i det avseendet att denne hos skattemyndigheten framställt ett yrkande eller motsvarande som har betydelse för dennes skattskyldighet över huvud taget eller för beskattningsresultatet eller taxeringen i det enskilda fallet.

Enligt Skatteflyktskommittén talar övervägande skäl för att förhandsbeskedsförfarandet bör utformas på så sätt att den enskilde som frågan berör ges partsställning även i de förhandsbeskedsärenden som anhängiggörs av Riksskatteverket.

Regeringen gör ingen annan bedömning än den kommittén gjort. Vårt ställningstagande betingas till största del av att vi anser dels att Riks-

skatteverkets ansökan om förhandsbesked skall avse en konkret frågeställning med avseende på en bestämd skattskyldig, dels att det skall finnas en motpart i förhandsbeskedsärendet. Härtill kommer att den nuvarande förhandsbeskedsprocessen, liksom skatteprocessen i de allmänna förvaltningsdomstolarna, är uppbyggd som ett tvåpartsförfarande. Det föreslagna förfarandet kan därför i detta avseende utformas i ljuset av det nuvarande. En avgörande skillnad är dock att Riksskatteverkets ansökningar endast kan utgå från det yrkande eller motsvarande som är föremål för skattemyndighetens bedömning. Vi föreslår därför att den enskilde som frågan angår skall vara Riksskatteverkets motpart i Skatterättsnämnden och i Regeringsrätten.

Med hänsyn till att den enskilde skall vara Riksskatteverkets motpart och till att förfarandet i Skatterättsnämnden skall likna det som är normalfallet i domstol bör den i nämnden prövade frågan grunda sig på ett förhållande där skattemyndigheten och den enskilde har olika uppfattningar. En grundläggande förutsättning för att ett förhandsbesked skall få lämnas bör således vara att den prövade frågan är tvistig. Enligt regeringens mening bör skattemyndighetens inställning i frågan från myndighetens sida föranleda eller ha föranlett ett ställningstagande i sak i ett beslut. Ett sådant beslut kan vara exempelvis ett grundläggande beslut om årlig taxering eller ett beskattningsbeslut. För att tvivel inte skall råda om att den aktuella frågan är tvistig skall beslutet ha gått den enskilde emot.

Förhandsbesked på ansökan av Riksskatteverket skall lämnas endast i sådana fall där det finns ett behov av att snabbt få aktuella prejudikatfrågor klarlagda. Skatteflyktskommittén har föreslagit att förhandsbesked skall få lämnas i frågor som är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet anser att en sådan lösning kan komma att medföra att prejudikatbildningen kommer att ske genom förhandsbesked och inte genom den ordinära processordningen. Det vore, fortsätter fakultetsnämnden, olyckligt om de allmänna förvaltningsdomstolarna förlorade inflytandet över rättsutvecklingen. Mot denna bakgrund föreslår fakultetsnämnden att kravet på angelägenhetsgrad höjs på så sätt att den prövade frågan skall vara av *synnerlig* vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Alltsedan år 1960 får förhandsbesked lämnas efter ansökan av en enskild om det är av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas. Enligt uppgift kommer denna prövningsgrund till användning endast i ett fåtal fall per år. Enligt vår mening skulle det förefalla ologiskt att ställa högre krav på Riksskatteverkets ansökan jämfört med en enskilds ansökan rörande samma prövningsgrund. Härtill kommer att om ett angelägenhetskrav om synnerlig vikt skulle krävas, kan det befaras att ett icke ringa antal prejudikatfall faller utanför lagens tillämpningsområde och i stället får prövas den ordinära vägen i de allmänna förvaltningsdomstolarna. En sådan ordning skulle vara olycklig, eftersom frågan väl kan tänkas beröra ett stort antal skattskyldiga. Regeringen anser därför att Skatterättsnämnden bör få lämna förhandsbesked efter ansökan av Riksskatteverket om frågan är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Uppfyller en ansökan inte de uppställda kraven har Skatterättsnämnden en möjlighet att avvisa ansökan. Om Regeringsrätten finner att ett för-

handsbesked inte borde ha lämnats har Regeringsrätten enligt gällande bestämmelser möjlighet att undanröja beskedet. Enligt nuvarande ordning får Skatterättsnämndens beslut att avvisa en ansökan inte överklagas. Dessa bestämmelser bör vara tillämpliga även på Riksskatteverkets ansökningar.

Den prövade frågans karaktär

Det bör i första hand överlämnas till praxis att avgöra vilka frågor som lämpar sig för förhandsbesked. Ledning torde bl.a. kunna hämtas från de förhandsbeskedsärenden som redan i dag prövas på den grunden att de är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Det är därför varken behövt eller lämpligt att närmare ange karaktären av de frågor som bör komma i fråga för ansökningar från Riksskatteverket. Rent allmänt kan sägas att förhandsbesked i typfallet bör komma i fråga i komplicerade fall som kräver ingående rättsutredningar och där vägledning inte kan hämtas i lagtext, förarbeten eller rättspraxis. Det bör understrykas att Riksskatteverkets rätt att ansöka om förhandsbesked tillskapas för att prejudikatvärda rättsfrågor skall få en snabb lösning. Frågeställningar som förutsätter bevisföring eller djupgående analyser av branschpraxis o.d. bör överlämnas till skattemyndigheter och domstolar för prövning i sedvanlig ordning.

I mer komplexa sammanhang bör prejudikatvärda rättsfrågor kunna brytas ut och prövas förhandsbeskedsvägen, medan övriga frågeställningar får prövas på gängse sätt. Exempelvis torde förfaranden liknande dem, som förekommit i de pilotmål rörande skatteplaneringsupplägg med kommanditbolagsandelar som Regeringsrätten haft att bedöma under senare år, inte vara lämpliga att pröva i sin helhet i ett förhandsbeskedsförfarande. Möjligt är att delfrågor i ett sådant förfarande skulle lämpa sig för en förhandsbeskedsprövning. Emellertid får detta utvecklas efter hand i praxis.

När kan Riksskatteverket ansöka om förhandsbesked?

Enligt gällande bestämmelser skall den enskildes ansökan om förhandsbesked ha kommit in till Skatterättsnämnden senast en viss tidpunkt. Enligt huvudregeln får ansökan inte prövas om den kommit in senare än den dag, då deklaration senast skall lämnas till ledning för den taxering som frågan avser. När det gäller indirekt skatt skall ansökan ha kommit in innan den första redovisningsperiod som berörs av frågan har börjat.

Vad gäller förslaget att Riksskatteverket skall ges möjlighet att ansöka om förhandsbesked kan man utgå ifrån att i de flesta fall kommer en sådan ansökan att aktualiseras först efter det att den skattskyldige avlämnat sin deklaration eller sedan redovisningsperioden börjat löpa. För att Riksskatteverket över huvud taget skall ha en praktisk möjlighet att ansöka om förhandsbesked kan det således inte komma i fråga att föreskriva att verkets ansökan skall ges in senast vid samma tidpunkt som gäller för en enskilds ansökan.

Skatteflyktskommittén har inte föreslagit att en ansökan av Riksskatteverket skall ges in senast vid någon närmare angiven tidpunkt. Kommitténs uppfattning synes vara att Riksskatteverket skall kunna ansöka om förhandsbesked sedan en prejudikatfråga identifierats exempelvis i samband med revision. Enligt regeringens mening är det från förenklingssynpunkt och, framför allt, rättssäkerhetssynpunkt dock önskvärt med ett mer bestämt angivande av den tidpunkt, då förhandsbesked senast skall sökas.

För att fånga in de fall som kommittén fört fram skulle den frist som gäller för eftertaxering kunna användas, innebärande att Riksskatteverkets ansökan skall ges in före utgången av femte året efter det aktuella taxeringsåret. Att hålla frågan om förhandsbesked öppen under så lång tid innebär dock enligt vår mening att hela syftet med reformen, nämligen att snabbt få fram prejudikatvärda fall, blir förfelat. Det kan väl vara så, som kommittén anfört, att skattemyndigheten först under en revision finner en prejudikatfråga. Emellertid torde vid denna tidpunkt frågans vikt i allmänhet ha avklingat i sådan utsträckning att en förhandsbeskedsprövning inte bör komma i fråga.

Enligt vår uppfattning är det av största vikt att skattemyndigheterna så snabbt som möjligt hittar de ärenden där en ansökan om förhandsbesked kan vara aktuell. Det är självklart så, att de ärenden där en sådan fråga förekommer inte sällan är komplicerade. Det torde vidare krävas kontakter mellan den berörda skattemyndigheten, andra skattemyndigheter och Riksskatteverket före en ansökan om förhandsbesked. Med hänsyn härtill skulle det inte vara möjligt att kräva att Riksskatteverkets ansökan om förhandsbesked skall ges in redan under taxerings- eller beskattningsåret. Däremot bör det enligt vår uppfattning kunna krävas att en ansökan skall ges in senast före utgången av året efter taxeringsåret. När det gäller de indirekta skatterna bör ansökan ges in senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått ut. Med denna lösning kommer den tidsfrist, under vilken Riksskatteverket får ansöka om förhandsbesked, att stämma överens med den frist som enligt huvudregeln gäller för meddelande av omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige.

Övriga processuella frågor

Ett lämnat förhandsbesked bör även fortsättningsvis bli bindande för skattemyndigheten om den enskilde som intar partsställning i förfarandet väljer att åberopa beskedet. Detta gäller oberoende av om det är den enskilde eller Riksskatteverket som ansökt om förhandsbeskedet. Om skattemyndigheten har meddelat ett beslut som överklagats till allmän förvaltningsdomstol är beskedet bindande även för domstolen.

En förutsättning för Riksskatteverkets ansökan om förhandsbesked är som tidigare nämnts att förfarandet angår en enskild skattskyldig. Vidare bör, enligt vad vi föreslagit i det föregående, krävas att denne har framställt ett yrkande i sin deklaration eller motsvarande eller gett in en ansökan. Frågeställningar som uppdragas under löpande beskattningsperiod eller före redovisningsperiodens slut kommer därför inte att kunna bli föremål för prövning med mindre att frågan härrör ur ett av den skatt-

skyldige framställt yrkande hos skattemyndigheten. En oklar rättsfråga kan på ett tidigt stadium uppmärksammas sedan en enskild ansökt om F-skattsedel. I ett sådant fall kan oklarhet ligga i huruvida villkoren för utfärdandet av F-skattsedel är för handen. Den oklara rättsfrågan kan också uppmärksammas exempelvis i samband med att den skattskyldige framställer ett yrkande om skatteavdrag enligt särskild beräkningsgrund.

Om den enskilde som berörs av förhandsbeskedsförfarandet inte längre vidhåller det yrkande eller den ansökan som denne ursprungligen framställt hos skattemyndigheten, torde den situationen uppkomma att saken inte längre är tvistig. Om förhållanden är sådana att den enskildes frånfällande innebär att han godtar det beslut som skattemyndigheten meddelat talar mot bakgrund av vad som anförts i det föregående övervägande skäl för att förhandsbeskedsprövningen inte bör fullföljas. Vid sådant förhållande saknas ju enligt vår mening i allmänhet något behov av att få rättsläget klarlagt i det enskilda beskattningsfallet, eftersom rättslig tvist inte längre är för handen. Skulle ärendet ändå fullföljas kommer förfarandet i allt väsentligt att likna en lösning med en fingerad motpart. Med hänsyn till de betänkligheter som den lösningen väcker i bl.a. konstitutionellt hänseende bör förfarandet enligt vår uppfattning inte få ge upphov till sådana konsekvenser. Det bör därför särskilt föreskrivas att förhandsbeskedsärendet förfaller om den enskilde som är motpart inte längre vidhåller det yrkande eller den ansökan denne framställt hos skattemyndigheten. En regel med detta innehåll har därför tagits in i 13 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor. Berör frågan andra skattskyldiga får Riksskatteverket i stället inleda ett nytt förhandsbeskedsförfarande med en annan motpart.

I de ärenden där Riksskatteverket är part och en enskild skattskyldig är motpart är det inte otänkbart att den skattskyldige förhåller sig passiv i förhandsbeskedsförfarandet. Huruvida den skattskyldige är passiv eller aktiv är, i vart fall formellt sett men inte alltid praktiskt, av underordnad betydelse. Den omständigheten att den skattskyldige väljer att inta en passiv roll förhindrar inte att förfarandet fullföljs, eftersom utgångspunkten är att få prejudikatvärda rättsfrågor prövade. Som Riksskatteverket anført är det i sådana fall av stor betydelse att Skatterättsnämnden utövar en aktiv processledning för att motverka bl.a. att förfarandet på grund av den enskildes passivitet tar onödigt lång tid.

Enligt regeringens bedömning bör förhandsbeskedsförfarandet även i fortsättningen vara utformat som ett tvåinstansförfarande, varav följer att Skatterättsnämnden är första instans och att förhandsbesked kan överklagas hos Regeringsrätten.

6.3.2 Ansökan av en enskild

Regeringens förslag: Förhandsbesked i fråga som avser direkt skatt skall få lämnas på ansökan av en enskild om det är av vikt för denne. Kravet på synnerlig vikt skall således tas bort.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Skatte-delegation, Svenska Revisorsamfundet, Sveriges Advokatsamfund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* har tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran. De flesta anser dock att ändringen även i praktiken måste innebära att kraven för att en enskild skall få en ansökan om förhandsbesked prövad blir lägre. *Företagarnas Riksorganisation* anser att kraven bör sänkas i syfte att öka möjligheterna att få förhandsbesked. *Riksskatteverket*, som i och för sig inte har något att invända mot förslaget, anför att det i praktiken bör leda till en utvidgning i fråga om inkomstskatt. *Riksrevisionsverket* anser att det bör övervägas om den rådande markeringen att det skall vara lättare att få prövning av ansökningar enligt lagen (1995:575) mot skatteflykt bör tas bort. *Kammarrätten i Jönköping* utgår från att ändringen inte leder till ett ökat antal förhandsbesked. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* är tveksam till förslaget och anser att kravet på synnerlig vikt skall vara kvar. Endast beträffande lagen mot skatteflykt kan kraven ställas lägre.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt nuvarande ordning får förhandsbesked i en fråga som gäller direkt skatt lämnas om det är av synnerlig vikt för sökanden eller om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Gäller ansökningen tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt får förhandsbesked meddelas om det är av vikt för sökanden. I motsvarande bestämmelser på punktskatte- och mervärdesskatteområdena finns inget krav på synnerlig vikt. Genomgående gäller i stället att den för förhandsbesked aktuella frågan skall vara av vikt för sökanden.

I promemorian anföras dels att det inte kan anses befogat att ha olika rekvisit för förhandsbeskedsprövningen beroende på vilket skatteslag som ansökan avser, dels att någon principiell skillnad vid tolkningen av begreppet ”synnerlig vikt” i fråga om taxeringsfrågor och begreppet ”vikt” i fråga om indirekta skatter inte synes föreligga. I syfte att åstadkomma en enhetlig reglering föreslås därför att kravet på synnerlig vikt slopas.

Huvuddelen av remissinstanserna godtar förslaget om en sänkning av angelägenhetskravet beträffande den enskildes ansökan om förhandsbesked i en fråga som gäller direkt skatt. Även regeringen ansluter sig till det som anföras i promemorian. Ytterligare ett argument som talar för en ändring av angelägenhetskravet är att rättssäkerheten ökar för de skattskyldiga. Dessutom ökar de skattskyldigas möjligheter att få vetskap om de skattemässiga konsekvenserna av olika rättshandlingar. Vi föreslår därför att förhandsbesked skall få lämnas på ansökan av en enskild om det är av vikt för denne eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. En regel med detta innehåll har därför tagits in i 5 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor. Förutsättningarna för att Skatterättsnämnden skall få lämna ett förhandsbesked på initiativ av en enskild blir härigenom enhetliga inom lagens hela tillämpningsområde.

Det är inte möjligt att nu bedöma i vilken omfattning den utvidgade rätten till förhandsbesked kommer att inverka på Skatterättsnämndens och, i någon mån, på Regeringsrättens arbetsbelastning. Som några remissinstanser påpekat kan ändringen komma att leda till ett ökat antal ansökningar om förhandsbesked. Emellertid torde härav följa att skatte-

myndigheternas och de allmänna förvaltningsdomstolarnas arbete i andra avseenden kan förenklas. Härtill kommer att den utvidgade rätten kan komma att innebära fördelar från rättstillämpningssynpunkt såväl för skattemyndigheterna, domstolarna och inte minst för de skattskyldiga. Skulle belastningen för Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten komma att öka mer påtagligt, får det övervägas vilka åtgärder som kan bli behövliga. Det är nämligen angeläget att förhandsbesked kan lämnas snabbt.

6.4.1 Skattemyndighetens, domstolens och Skatterättsnämndens handläggning

Regeringens förslag: Skattemyndigheten skall fatta taxerings- eller beskattningsbeslut oberoende av att en i det aktuella beslutet ingående fråga är föremål för en förhandsbeskedsprövning.

Anstånd med inbetalning av skatt skall kunna ges om Riksskatteverket har ansökt om förhandsbesked.

Riksskatteverket får ansöka om förhandsbesked även sedan den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett taxerings- eller beskattningsbeslut under förutsättning att överklagandet ännu inte är anhängiggjort vid länsrätten.

Om den skattskyldige begär omprövning av eller överklagar skattemyndighetens beslut sedan ansökan om förhandsbesked gjorts skall skattemyndigheten ompröva beslutet och, vid ett överklagande, överlämna överklagandet till länsrätten med en underrättelse om att en i det överklagade beslutet ingående fråga är föremål för förhandsbeskedsprövning. Domstolen får vilandeförklara målet i avvaktan på förhandsbeskedet.

En allmän förvaltningsdomstol får vilandeförklara ett mål beträffande en skattskyldig, som inte är part i ett förhandsbeskedsärende, om i dennes beskattningsärende förekommer motsvarande fråga som i ett pågående förhandsbeskedsärende med annan skattskyldig, i avvaktan på förhandsbeskedet.

Kommitténs förslag överensstämmer delvis med regeringens. Kommittén anser att om skattemyndigheten måste fatta ett beskattningsbeslut under pågående förhandsbeskedsprövning bör myndigheten i allmänhet inte avvika från den skattskyldiges yrkande. Det allmänna får inte ansöka om förhandsbesked om frågan redan är överklagad. En omprövning med anledning av den skattskyldiges överklagande skall inte kunna ske i en fråga som redan är föremål för förhandsbeskedsprövning. Kommittén uttalar sig inte om vad som skall gälla beträffande andra skattskyldiga än den som är part i förhandsbeskedsärendet.

Remissinstanserna: Bara en mindre del av remissinstanserna uttalar sig i frågorna. *Justitiekanslern* påpekar att en följd av förslaget är att det öppnas en ny möjlighet till ändring i ett beskattningsbeslut till den skattskyldiges nackdel även i tiden efter utgången av året efter taxeringsåret. *Riksskatteverket* anser att det är olämpligt dels att skattemyndigheten under pågående förhandsbeskedsprövning skall fatta beskattningsbeslut i enlighet med den skattskyldiges yrkande och således mot sin egen uppfattning, dels att, efter den skattskyldiges begäran om omprövning av eller överklagande av ett beskattningsbeslut, inte låta skattemyndigheten ompröva beslutet och, i förekommande fall, överlämna överklagandet till länsrätten. *Svea hovrätt* föreslår att frågan om förhandsbesked skall falla, om den enskilde överklagar ett taxerings- eller beskattningsbeslut i samma fråga. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att grundläggande beslut om årlig taxering och omprövningsbeslut bör fattas enligt

den skattskyldiges yrkande när en fråga är föremål för förhandsbeskedsprövning. *Sveriges Advokatsamfund* avvisar en förlängning av omprövningsfristen såvitt avser beslut till den skattskyldiges nackdel, eftersom detta skulle innebära en försämring av rättssäkerheten för den enskilde.

Skälen för regeringens förslag

Vilket taxerings- eller beskattningsbeslut skall skattemyndigheten fatta i den fråga som är föremål för förhandsbesked?

Enligt gällande bestämmelser skall en enskilds ansökan om förhandsbesked ha kommit in till Skatterättsnämnden senast en viss tidpunkt. Enligt huvudregeln får ansökan inte prövas om den kommit in senare än den dag, då deklaration senast skall lämnas till ledning för den taxering som frågan avser. Vad som i detta avseende skall gälla för Riksskatteverkets ansökan har vi redogjort för i avsnitt 6.3.1.

I samma avsnitt framgår att en grundläggande förutsättning för att ett förhandsbesked skall få lämnas efter ansökan av Riksskatteverket är att den prövade frågan är tvistig och att skattemyndigheten har fattat ett beslut i frågan. Ett sådant beslut kan vara ett beslut enligt reglerna i taxeringslagen (1990:324), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, skattebetalningslagen (1997:483) eller fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Skatteflyktskommittén menar att det får förutsättas att skattemyndigheten fattar ett beslut som i allmänhet inte avviker från den skattskyldiges yrkande, eftersom det, enligt kommittén, ligger i sakens natur att det allmännas intresse att få till stånd en prejudikatprövning inte onödigtvis skall drabba den enskilde.

Riksskatteverket anser att det skulle strida mot kravet på skattemyndighetens objektivitet att fatta ett beslut med något annat innehåll än det som är förenligt med myndighetens uppfattning om vad som är gällande rätt.

Regeringen instämmer i den uppfattning som Riksskatteverket gett uttryck för. Det skulle föra för långt att, som Skatteflyktskommittén gör, förutsätta att skattemyndigheten skall fatta beslut på grundval av den skattskyldiges uppfattning i en oklar rättsfråga. En följd av kommitténs förslag skulle bli att skattemyndighetens beslut i det ärende som är föremål för förhandsbeskedsprövning kommer att avvika från ett beslut i ett ärende där omständigheterna är desamma, men där ärendet berör en annan skattskyldig. I det förra ärendet skulle skattemyndigheten fatta beslut enligt den skattskyldiges uppfattning och i det senare enligt sin egen. En sådan ordning är enligt vår mening inte rimlig. Härtill kommer att skulle skattemyndigheten fatta ett beslut i enlighet med vad den skattskyldige gjort gällande, är någon tvist mellan denne och det allmänna inte för handen. Vid sådant förhållande saknas förutsättningar för att lämna ett förhandsbesked efter ansökan av Riksskatteverket (se avsnitt 6.3.1).

Mot bakgrund härav bör således den skattemyndighet som har att fatta ett taxerings- eller beskattningsbeslut besluta enligt sin egen uppfattning om vad som är gällande rätt oberoende av att en i det aktuella beslutet ingående fråga är föremål för en förhandsbeskedsprövning.

Kommittén har framhållit att den skattskyldige inte onödigtvis bör drabbas av det allmännas intresse av en prejudikatprövning. Om skattemyndigheten inte meddelar beslut i enlighet med den skattskyldiges uppfattning bör myndigheten i vart fall medge anstånd med att betala skatten.

Den reglering som ger skattemyndigheten rätt att medge anstånd finns huvudsakligen i 17 kap. 2 § skattebetalningslagen. Enligt detta stadgande får skattemyndigheten bevilja anstånd bl.a. om, utan att den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett taxeringsbeslut, det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten eller om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett taxeringsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten. Beträffande punktskatter finns bestämmelser om anstånd i 5 kap. 5 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

I de fall Riksskatteverket ansökt om förhandsbesked kommer, enligt vad som närmare utvecklas nedan, den skattskyldige inte sällan att begära omprövning av eller överklaga beskattningsbeslutet. Eftersom det får förutsättas att rättsläget är oklart i de fall verket ansöker om förhandsbesked torde det regelmässigt vara så att utgången i målet eller ärendet kan anses vara tveksam. Detta innebär att förutsättningar för anstånd i normalfallet är för handen. Om den skattskyldige däremot inte begärt omprövning av eller överklagat beskattningsbeslutet kan det hävdas att de nuvarande anståndsreglernas utformning inte medger samma möjlighet till anstånd. Enligt regeringens bedömning bör anstånd alltid kunna ges om en i det aktuella taxerings- eller beskattningsbeslutet ingående fråga har föranlett att Riksskatteverket ansökt om förhandsbesked. Vi föreslår därför en regel med detta innehåll som har tagits in i de nyss nämnda stadgandena.

Vad skall gälla om den skattskyldige begär omprövning av eller överklagar taxerings- eller beskattningsbeslutet?

För att undvika att en kompetenskonflikt uppkommer mellan skattemyndigheten och allmän förvaltningsdomstol å ena sidan samt Skatterättsnämnden och Regeringsrätten å andra sidan har Skatteflyktskommittén gjort gällande att en ansökan om förhandsbesked från det allmänna inte skall få tas upp till prövning om frågan redan är överklagad till länsrätten. I konsekvens därmed bör, enligt kommittén, inte heller en omprövning med anledning av ett överklagande kunna ske i en fråga som redan är föremål för en förhandsbeskedsprövning.

Regeringen delar kommitténs uppfattning att en kompetenskonflikt så långt som möjligt bör undvikas. Emellertid är en följd av kommitténs förslag att Riksskatteverkets möjlighet att ansöka om förhandsbesked faller om och när den skattskyldige till skattemyndigheten ger in ett till länsrätten ställt överklagande.

I många fall torde det vara så att skattemyndigheten först vid den skattskyldiges begäran om omprövning av eller överklagande av ett taxerings- eller beskattningsbeslut uppmärksammas på frågan. Enligt vår mening bör det i sådana situationer finnas utrymme för Riksskatteverket att ansöka om förhandsbesked innan ett överklagande överlämnas till länsrätten. Med en sådan ordning kommer nämligen något fler frågor att kunna

avgöras snabbare såsom förhandsbesked i stället för efter ett överklagande till domstol. Det finns därför anledning att lägga den senaste tidpunkt då Riksskatteverket kan ansöka om förhandsbesked senare än vad kommittén föreslagit.

Vi föreslår med hänsyn till vad som nu sagts att i det fall ett taxerings- eller beskattningsbeslut överklagats skall Riksskatteverket ändå ha möjlighet att ansöka om förhandsbesked rörande den överklagade frågan in till dess att överklagandet är överlämnat till och anhängiggjort vid länsrätten. En ansökan om förhandsbesked får således inte tas upp till prövning i Skatterättsnämnden om frågan redan är anhängiggjord i länsrätten. En regel med detta innehåll har tagits in i 12 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor.

När det så gäller det förhållandet att Riksskatteverket har ansökt om förhandsbesked och den skattskyldige därefter begär omprövning av eller överklagar frågan anser Riksskatteverket att det, bl.a. av rättssäkerhetsskäl, är olämpligt att skattemyndigheten dels inte omprövar beslutet, dels inte överlämnar överklagandet till länsrätten i enlighet med vad som gäller enligt 6 kap. 6 och 7 §§ taxeringslagen, 8 kap. 4 och 5 §§ lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter, 22 kap. 6 § skattebetalningslagen samt 21 kap. 5 och 6 §§ fastighetstaxeringslagen.

Till skillnad från kommittén anser regeringen, vilket redovisats i det föregående, att skattemyndigheten skall fatta ett taxerings- eller beskattningsbeslut enligt sin egen uppfattning oberoende av att en fråga är föremål för förhandsbeskedsprövning. En grundläggande förutsättning för en sådan prövning är ju att den skattskyldige och skattemyndigheten har olika uppfattningar i en eller flera frågor som berör den skattskyldige. Av detta följer att ett taxerings- eller beskattningsbeslut, som överensstämmer med skattemyndighetens uppfattning, är att betrakta som ett negativt beslut för den skattskyldige. I de flesta fall kommer därför den skattskyldige att begära omprövning av eller överklaga skattemyndighetens beslut.

Enligt vår uppfattning bör skattemyndigheten, på motsvarande sätt som när ett taxerings- eller beskattningsbeslut skall meddelas, hantera ärendet eller målet oberoende av att en fråga är föremål för förhandsbeskedsprövning i Skatterättsnämnden eller i Regeringsrätten. En ordning där skattemyndigheten så att säga lägger en begäran om omprövning eller ett överklagande på hög är inte tillfredsställande bl.a. mot bakgrund av att skattemyndigheten vid ett överklagande är den skattskyldiges motpart. Det är vidare inte uteslutet att sakförhållandena är så komplicerade att den skattskyldige och skattemyndigheten har olika uppfattning om huruvida den överklagade frågan och den fråga som är föremål för förhandsbeskedsprövningen är identiska. Vid sådant förhållande ligger det av rättssäkerhetsskäl närmast till hands att den sist nämnda frågan får avgöras av domstolen.

Skattemyndigheten skall när den överlämnar överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar underrätta länsrätten om den fråga som är föremål för prövning i Skatterättsnämnden eller i Regeringsrätten.

För att undvika en kompetenskonflikt till följd av att domstolen genom prövning av överklagandet prövar samma fråga som är under bedömning vid den pågående förhandsbeskedsprövningen, föreslår regeringen att domstolen ges möjlighet att vilandeförklara det överklagade målet i av-

vaktan på att ett lagakraftvunnet förhandsbesked finns. En regel med det innehållet har tagits in i 21 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor.

Med hänsyn till vad som nu sagts anser vi att det förhållandet att ett taxerings- eller beskattningsbeslut angående en fråga som redan är föremål för förhandsbeskedsprövning sedermera överklagas, inte, i motsats till vad Svea hovrätt föreslagit, utgör hinder för Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten att meddela förhandsbesked beträffande samma fråga. Detsamma gäller om en fråga av samma beskaffenhet som i förhandsbeskedsärendet är anhängiggjord i domstol beträffande en annan skattskyldig än den som är part i förhandsbeskedsärendet.

Omprövning sedan förhandsbesked lämnats

För att säkerställa att en omprövning skall kunna ske när förhandsbeskedsfrågan är slutligt avgjord har Skatteflyktskommittén föreslagit följande. Om förhandsbeskedsprövningen initierats före utgången av året efter taxeringsåret får omprövning ske till den skattskyldiges nackdel även efter utgången av den i 4 kap. 14 § första stycket taxeringslagen angivna omprövningstiden. Motsvarande ändringar föreslås i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter samt mervärdesskattelagen. Omprövningar till den skattskyldiges fördel tillgodoses inom ramen för gällande bestämmelser.

Justitiekanslern och Sveriges Advokatsamfund har invänt mot förslaget och anser att en sådan förlängning av tiden för eftertaxering till den skattskyldiges nackdel strider mot den enskildes krav på rättssäkerhet.

Som framgår av avsnitt 6.3.1 föreslår regeringen, till skillnad från kommittén, att Riksskatteverket skall ansöka om förhandsbesked senast före utgången av året efter taxeringsåret eller, beträffande de indirekta skatterna, senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått ut. Ansökan om förhandsbesked skall med andra ord alltid ges in före utgången av den frist som enligt huvudregeln gäller för omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel.

I de fall där Riksskatteverket kommer att ansöka om förhandsbesked kan det förutsättas att det allmänna och den skattskyldige har olika uppfattning i sakfrågan. Även om Riksskatteverket har ansökt om förhandsbesked redan under taxerings- eller beskattningsåret, torde inte sällan förhandsbeskedet finnas först sedan fristen för omprövning till den skattskyldiges nackdel har löpt ut. Eftersom skattemyndigheten i det löpande beskattningsarbetet skall behandla den skattskyldiges deklaration oberoende av en pågående förhandsbeskedsprövning, kommer den i förhandsbeskedsförfarandet aktuella frågan att innefattas i ett taxerings- eller beskattningsbeslut. Mot bakgrund av den föreliggande oenigheten i sakfrågan mellan det allmänna och den skattskyldige kommer beslutet typiskt sett att vara negativt ur den skattskyldiges synvinkel. Vid sådant förhållande kan man utgå ifrån att den skattskyldige begär omprövning av eller överklagar taxerings- eller beskattningsbeslutet. Skattemyndigheten skall då ompröva beslutet trots att en ansökan om förhandsbesked getts in till Skatterättsnämnden. Har beslutet överklagats skall överklagandet, normalt efter omprövning, överlämnas till länsrätten, som sedermera meddelar dom sedan förhandsbeskedet lämnats.

Med den nu beskrivna ordningen saknas anledning att införa en ny grund för eftertaxering eller efterbeskattning. De ändringar av ett taxerings- eller beskattningsbeslut som kan komma att behöva vidtas sedan ett förhandsbesked lämnats, får ske inom ramen för gällande bestämmelser.

Beträffande omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel gäller sedan tidigare att skattemyndigheten inte bör avvakta att det beslut som föranleder omprövningen vinner laga kraft (prop. 1989/90:74 s. 405). När det gäller en omprövning som föranleds av ett förhandsbesked bör det enligt vår bedömning finnas större utrymme för att avvakta att förhandsbeskedet vinner laga kraft. En bedömning måste dock göras från fall till fall.

Andra skattskyldiga med samma fråga som den för förhandsbeskedet utvalde skattskyldige

I praktiken kommer situationen förmodligen vara den, att den fråga som Riksskatteverket finner vara lämplig för en förhandsbeskedsprövning förekommer i exempelvis deklARATIONER hos flera skattskyldiga och hos flera olika skattemyndigheter. Riksskatteverket har då att välja ut den skattskyldige som enligt verkets mening skall bli föremål för en ansökan om förhandsbesked. Skatteflyktskommittén har inte uttalat sig om hur skattemyndigheterna skall handlägga de deklARATIONER, vilka inte är föremål för prövning i förhandsbeskedsärendet.

Av de regler vi föreslagit beträffande den skattskyldige som är part i Skatterättsnämnden följer att skattemyndigheten skall fatta nödvändiga taxerings- eller beskattningsbeslut enligt sin uppfattning om gällande rätt. Detsamma gäller givetvis beträffande övriga skattskyldiga. Är beslutet ur den skattskyldiges synvinkel negativt kommer beslutet allt som oftast att överklagas av den skattskyldige. När överklagandet, efter omprövning, överlämnas med övriga handlingar skall skattemyndigheten underrätta länsrätten om att frågan är föremål för en prövning i ett förhandsbeskedsärende avseende en annan skattskyldig. Regeringen föreslår att länsrätten därefter skall, på samma sätt som beträffande den skattskyldige som är part i förhandsbeskedsärendet, pröva huruvida den aktuella frågan i länsrättens mål har samband med den fråga som är föremål för förhandsbeskedsprövning men med avseende på annan skattskyldig. Om så är fallet får länsrätten vilandeförklara målet i avvaktan på förhandsbeskedet. Parternas uppfattning i frågan bör i allmänhet sakna betydelse. När sedan ett förhandsbesked föreligger kan länsrätten avgöra det överklagade målet inom ramen för yrkandena i processen. För det fall en allmän förvaltningsdomstol under ett måls handläggning får en underrättelse om att en motsvarande fråga, som den som är under prövning i det överklagade målet, är föremål för förhandsbeskedsprövning får domstolen, på motsvarande sätt som nyss angetts, vilandeförklara målet.

Det nu angivna förfarandet förutsätter att skattemyndigheterna har kännedom om de frågor som berörs av Riksskatteverkets ansökningar om förhandsbesked. Regeringen utgår ifrån att Riksskatteverket självmant på lämpligt sätt underrättar skattemyndigheterna om att en ansökan om förhandsbesked med ett visst innehåll har getts in till Skatterättsnämnden. I

annat fall finns det risk för att länsrätten handlägger det överklagade målet utan att avvakta utgången i förhandsbeskedsärendet.

Om varken den skattskyldige eller Riksskatteverket överklagat taxerings- eller beskattningsbeslutet kan detta ändras av skattemyndigheten endast om förutsättningarna för omprövning är för handen enligt gällande bestämmelser.

Skattemyndigheten är inte skyldig att sedan ett förhandsbesked, varigenom ett tidigare ovisst rättsläge klarlagts, lämnats beträffande en skattskyldig självant gå igenom tidigare taxerings- eller beskattningsbeslut avseende andra skattskyldiga för eventuell åtgärd.

6.4.2 Avgifter

Regeringens bedömning: Förhandsbesked som avser indirekt skatt skall alltjämt lämnas utan avgift.

Promemorians förslag: Avgift skall utgå även för förhandsbesked som avser punktskatter och mervärdesskatt.

Remissinstanserna: Huvuddelen av remissinstanserna har inte yttrat sig över förslaget. *Sveriges Advokatsamfund* lämnar det utan erinran. Invändningar har dock förts fram från *Riksskatteverket*, *Lantbrukarnas Riksförbund*, *Näringslivets Skattedelegation* och *Svenska Revisorsamfundet*, vilka avstyrker förslaget. Riksskatteverket gör gällande att såvitt gäller indirekt skatt sker rättsutvecklingen genom förhandsbeskeden och att det vore olyckligt att genom avgifter eventuellt minska antalet ansökningar. Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Skattedelegation och Svenska Revisorsamfundet anser att det är felaktigt att avgiftsbelägga förhandsbesked som avser indirekt skatt, eftersom sökanden i dessa fall svarar endast för uppbörden av skatten.

Skälen för regeringens bedömning: För ett förhandsbesked som lämnas med stöd av lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor skall sökanden betala en avgift. Avgiften bestäms av Skatterättsnämnden med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet till lägst 600 kr och högst 10 000 kr. Förhandsbesked som avser punktskatter och mervärdesskatt lämnas däremot utan avgift.

I promemorian anförs att den som söker förhandsbesked i fråga om indirekt skatt på samma sätt som gäller på de direkta skatternas område har ett eget omedelbart intresse av den fråga som ansökan avser. Det kan därför inte med hänsyn till de indirekta skatternas karaktär finnas skäl att behålla den nuvarande ordningen med helt kostnadsfria förhandsbesked. Inte heller i övrigt finns skäl att behålla skillnaden i avgiftshänseende mellan olika typer av förhandsbesked på skatteområdet.

Skälet till att förhandsbesked som avser punktskatter och mervärdesskatt inte är avgiftsbelagda, torde vara att de indirekta skatterna, till vilka punktskatt och mervärdesskatt hör, typiskt sett skall belasta den slutlige konsumenten av den skattepliktiga varan eller tjänsten medan förhandsbeskedet i regel inte söks av denne. Detta skäl äger enligt regeringens mening alltjämt giltighet. Avgiftsfrihet bör därför, som flera remissin-

6.4.3 Ersättning till den enskilde

Regeringens förslag: Den enskilde skall i normalfallet tillerkännas ersättning för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara dennes rätt vid förfarandet i Skatterättsnämnden och i Regeringsrätten då Riksskatteverket ansökt om förhandsbesked.

Kommitténs förslag stämmer i huvudsak överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksrevisionsverket* anser att det är av vikt för kvaliteten i förhandsbeskedet att den enskilde har möjlighet och kompetens att gå i svaromål, varför en möjlighet till ersättning sannolikt främjar praxisbildningen. Enligt *Svea hovrätt*, *Näringslivets Skattedelegation*, *Svenska Revisorsamfundet*, *Sveriges Advokatsamfund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* är det inte godtagbart att en enskild dras in i ett förfarande syftande till att få fram prejudikat, om denne inte ges möjlighet till ersättning för uppkomna kostnader. Näringslivets Skattedelegation anser att den enskilde bör garanteras möjlighet att skaffa sig bästa tillgängliga expertis som biträde, varför ersättningsreglerna måste ändras. Sveriges Advokatsamfund gör gällande att full ersättning skall utgå oavsett utgången i ärendet.

Skälen för regeringens förslag: Det är sedan länge en vedertagen ordning inom förvaltningsrätten att den enskilde medborgaren har att i princip själv stå för de kostnader denne drabbas av i olika förvaltningsärenden. Fram till den 1 juli 1989 gällde detta även i skatteärenden. Sedan denna tidpunkt kan emellertid en skattskyldig få ersättning för nedlagda kostnader i en tvist med en myndighet rörande skatter m.m. (se lagen [1989:479] om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.). Ärenden om förhandsbesked är dock undantagna. Enligt den nämnda lagen, vars tillämpningsområde utvidgades år 1994 (se prop. 1993/94:151, bet. 1993/94:SkU31, rskr. 1993/94:335, SFS 1994:470), skall en skattskyldig beviljas ersättning för sina kostnader bl.a. om ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. I propositionen som låg till grund för lagens utvidgning uttalades bl.a. följande (nämnda prop. s. 135 f.).

Vidare finns det ett stort antal fall där rättsläget är oklart eller sakomständigheterna är komplicerade. Inte minst antalet prejudikatfall hos Regeringsrätten visar detta. Det bör rimligen även finnas ett antal fall som inte når Regeringsrätten, men som har samma karaktär och kanske dessutom avgörs med ledning av att ett sådant fall under tiden prövats av Regeringsrätten. Prejudikatfallen och liknande fall innefattar normalt svåra rättsfrågor. Flera av dessa rättsfrågor är inte lösta på förhand och det går inte att säga att någon kan dem – känner rätten – i förväg. Svåra fall karaktäriseras i stället ofta av att man måste få fram en stor mängd argument för att finna en rimlig lösning. Denna process gagnas oftast bäst av att båda parter argumenterar för sin mening. Den

kontradiktoriska processen med två jämbördiga parter är här överlägsen andra former. I dessa fall är det därför till fördel för rättssäkerheten att den enskilde har tillgång till juridiskt biträde eller ombud, på samma sätt som skattemyndigheten företräds av sakkunniga tjänstemän. Det är då rimligt att det allmänna bekostar en verksamhet som inte sällan orsakas av den komplicerade skattelagstiftningen och som kommer ett större antal skattskyldiga till del. Vi finner därför att ersättning bör utgå i s.k. prejudikatfall och liknande mål, naturligtvis under förutsättningen att målet inte haft sådan enkel karaktär att talan kunnat föras utan juridisk sakkunskap.

Kommittén anser att den enskilde som är motpart i ett förhandsbeskedsärende där Riksskatteverket är sökande bör i normalfallet tillerkännas ersättning för eventuella kostnader och att den enskilde bör upplysas om detta och, vid behov, få hjälp med att finna ett kompetent biträde.

Regeringen delar i allt väsentligt kommitténs uppfattning. Enligt vår mening gör sig de argument som framfördes beträffande prejudikatfallen vid 1994 års ändringar i lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. alltjämt gällande. Det är i förevarande sammanhang främst fråga om två intressen, nämligen dels den enskildes rättssäkerhet, dels betydelsen av att få fram prejudikat av hög kvalitet. Vid sådana förhållanden skulle det närmast framstå som stötande om den enskilde själv skulle svara för sina kostnader. Därför bör lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. nu utvidgas ytterligare till att även omfatta ärenden om förhandsbesked i de fall Riksskatteverket har ansökt om beskedet. Den enskilde bör således i nyss nämnda situation i normalfallet tillerkännas skälig ersättning för sina kostnader. Huruvida den enskilde helt eller delvis har vunnit bifall till sin inställning i Skatterättsnämnden eller i Regeringsrätten skall i princip sakna betydelse.

Som kommittén anfört är det viktigt att den enskilde får kännedom om sin rätt till ersättning för kostnader. En upplysning härom kan lämpligen lämnas senast i samband med att Skatterättsnämnden kommunicerar Riksskatteverkets ansökan med den enskilde. Skäl att ålägga Skatterättsnämnden en skyldighet att aktivt hjälpa den enskilde att finna ett kompetent biträde finns inte.

6.4.4 Skatterättsnämndens sammansättning m.m.

Regeringens förslag: Skatterättsnämnden skall bestå av högst fjorton ledamöter och högst tio ersättare. Bland ledamöterna skall regeringen utse två ordförande och två vice ordförande.

Fler än ordföranden vid sammanträdet samt sex andra ledamöter får inte delta i nämndens beslut.

Promemorians förslag: Frågor om Skatterättsnämndens organisation, sammansättning, arbetsätt och beslutförhet tas in i en ny förordning om förhandsbesked i skattefrågor.

Remissinstanserna: Huvuddelen av remissinstanserna har inte yttrat sig över förslaget. *Svea hovrätt* anser att det är till fördel att föreskrifter med karaktär av myndighetsinstruktion samlas i en särskild förordning. *Länsrätten i Kronobergs län* ifrågasätter om inte reglerna om Skatterätts-

nämndens beslutförhet bör tas in i lagen om förhandsbesked i skattefrågor i stället för i förordningen härom. *Svenska Revisorsamfundet* föreslår dels att bestämmelser om Skatterättsnämndens kansli, som nu finns i förordningen med instruktion för skatteförvaltningen, tas in i en ny förordning om förhandsbesked i skattefrågor, dels att bestämmelser om att Riksskatteverket får uppdra åt en tjänsteman vid en skattemyndighet att företräda verket tas in i den först nämnda förordningen. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* tillstyrker att antalet ledamöter i Skatterättsnämnden minskas.

Skälen för regeringens förslag: Lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor innehåller, förutom de materiella reglerna om förhandsbesked, i stort sett samtliga bestämmelser som reglerar Skatterättsnämndens arbete, bl.a. reglerna i 2 § om nämndens organisation och sammansättning, 3 § om beslutförhet, 4 § om beredning, föredragning och överläggning samt 6 och 9 §§ om företrädare för Riksskatteverket. I 2 § andra stycket stadgas dels att nämnden består av högst arton ledamöter och högst arton ersättare, dels att regeringen bland ledamöterna utser två ordförande och tre vice ordförande.

I promemorian anføres att de nämnda bestämmelserna är av sådan karaktär att de inte är lämpliga att reglera i lag. Vidare anføres att det faktiska antalet ledamöter och ersättare understiger betydligt det föreskrivna maximala antalet, varför det bör kunna minskas till fjorton respektive tio utan att nämndens verksamhet försvåras.

Lagrådet har påpekat att föreskrifter som gäller grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet anses allmänt sett böra hänföras till föreskrifter om skatt. Mot bakgrund härav har *Lagrådet*, liksom *Länsrätten i Kronobergs län*, förordat att reglerna om Skatterättsnämndens sammansättning och beslutförhet tas in i lag.

Med beaktande av *Lagrådets* synpunkter anser regeringen att frågorna om Skatterättsnämndens sammansättning och beslutförhet även fortsättningsvis skall regleras i lag. Vi anser dock att antalet ledamöter, ersättare och vice ordförande i nämnden kan minskas i förhållande till vad som gäller för närvarande. Vi föreslår därför att Skatterättsnämnden skall bestå av högst fjorton ledamöter och högst tio ersättare. Bland dem skall regeringen utse två ordförande och två vice ordförande.

Som en följd av det nu föreslagna bör också en minskning ske av det maximala antal ledamöter som samtidigt får delta i nämndens beslut.

Reglerna om beredning och föredragning i Skatterättsnämnden samt om företrädare för Riksskatteverket faller inom regeringens normgivningskompetens som grundas direkt på 8 kap. regeringsformen. Mot bakgrund härav bör enligt vår mening regler härom inte tas in i lag. De bör i stället tas in i en regeringsförordning.

Regeringen avser att närmare precisera bestämmelserna i nu aktuella avseenden i en ny förordning om förhandsbesked i skattefrågor.

Med anledning av att Riksskatteverket har anfört att det bör föreskrivas att ett meddelat förhandsbesked skall av verket överlämnas till respektive skattemyndighet skall erinras om att när verket i egenskap av part får del av ett förhandsbesked som kan antas vara av intresse vid den enskildes taxering eller beskattning torde det normalt inte finnas några hinder mot att – inom ramen för den prövning som skall göras enligt 14 kap. 3 §

6.5 Övriga processuella frågor

6.5.1 Förhandsbeskedets giltighetstid

Regeringens förslag: Giltighetstiden för ett förhandsbesked skall inte i lag begränsas till viss tid.

Promemorians förslag stämmer överens med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Endast ett fåtal instanser har yttrat sig i frågan. *Riksskatteverket* ser inte några hinder för att begränsningen för giltigheten av förhandsbesked beträffande punktskatter upphör. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* tillstyrker förslaget. *Lantbrukarnas Riksförbund* har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Syftet med förhandsbeskedsinstitutet är främst att lämna besked i frågor där det finns en rättslig oklarhet. Frågorna utgår närmast från hur en viss situation eller företeelse skall bedömas skatterättsligt. Detta innebär att tidsaspekterna i många fall har ett begränsat intresse. Ett förhandsbesked som vunnit laga kraft har bindande verkan vid taxeringen om sökanden yrkar det. Enligt 6 kap. 5 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter får ett förhandsbesked inte avse längre tid än tre år. Någon motsvarande regel finns inte i de övriga författningar som reglerar förhandsbesked på skatteområdet.

Enligt huvudregeln skall en ansökan av en enskild ges in senast den dag då deklaration skall lämnas till ledning för den taxering som frågan avser. Av detta följer att ansökan som rör inkomstbeskattning utgår från en viss taxering. Det finns dock inget formellt hinder mot att låta ett förhandsbesked omfatta flera års taxeringar. Det förekommer också att Skatterättsnämnden meddelar förhandsbesked i frågor som kan ha betydelse för flera års taxeringar.

Inte heller om ansökan avser en fråga om skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200) finns någon formell begränsning till viss period på annat sätt än att förhandsbeskedet gäller skatt som redovisas efter det att ansökan om förhandsbesked kommit in till Skatterättsnämnden. Enligt den lagen skall ansökan ha kommit in innan den första redovisningsperiod, som berörs av den fråga förhandsbeskedet gäller, har börjat. Med redovisningsperioder avses i regel perioder som är betydligt kortare än beskattningsår.

Som regeringen ser det kan detta i sig inte anses utgöra tillräckligt skäl för en speciell tidsbegränsning av förhandsbesked som rör de skatter som lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller för. I syfte att åstadkomma en enhetlig reglering av förhandsbeskedsinstitutet delar vi den uppfattning som förs fram i promemorian, nämligen att Skatterättsnämnden bör, i likhet med vad som gäller för taxeringsfrågor, mot bakgrund av ansökningen och den fråga som avses, bedöma hur lång tid förhandsbeskedet skall ha bindande verkan. Betydelsefullt i sammanhanget

är att det är naturligt att låta ett förhandsbesked omfatta endast näraliggande förfaranden, eftersom beskedet endast kan ha bindande verkan om de omständigheter som beskedet grundas på överensstämmer med de faktiska omständigheterna. Detta gäller oavsett hur gammalt förhandsbeskedet är, men svårigheterna att bedöma detta torde typiskt sett öka med tiden. Ändringen avses inte medföra någon ändring av praxis.

6.5.2 Överklagande av ett förhandsbesked

Regeringens förslag: Överklagandetiden för ett förhandsbesked skall vara tre veckor från det att klaganden fick del av beskedet.

Den nuvarande möjligheten för en kommun eller ett landsting att överklaga ett förhandsbesked som avser fastighetstaxering eller taxering till kommunal inkomstskatt tas bort.

Riksskatteverket får överklaga ett förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden och även om någon ändring inte yrkas.

Kommitténs förslag och **promemorians förslag** stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* tillstyrker att rätten för verket att överklaga även till den skattskyldiges förmån kodifieras, men avstyrker förslaget om förkortad överklagandetid. En överklagandetid som är gemensam för alla typer av mål bör vara av mindre intresse för den enskilde. Förslaget kan knappast motiveras med att en tidsvinst uppstår. En förkortad överklagandetid kan komma att leda till att ett antal överklaganden förenas med en begäran om anstånd med att utveckla talan, vilket leder till totalt sett större tidsutdräkt och ökat administrativt arbete för domstolarna. *Kammarrätten i Jönköping* anser att det är önskvärt att processtiden förkortas. *Länsrätten i Kronobergs län*, *Näringslivets Skatte-delegation*, *Sveriges Advokatsamfund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* tillstyrker förslaget om förkortad överklagandetid. *Företagarnas Riksorganisation* och *Svenska Revisorsamfundet* avstyrker förslaget och menar att överklagandetiden bör förlängas till två månader i enlighet med huvudregeln i skattemål. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* har ingen erinran mot förslaget. Ingen av remissinstanserna har något att invända mot förslaget avseende inskränkningen av möjligheterna för kommun och landsting att överklaga. Svenska Revisorsamfundet menar också att det framstår som tveksamt att det allmänna skall få överklaga ett förhandsbesked oavsett utgången i ärendet.

Skälen för regeringens förslag: Överklagandetiden för ett förhandsbesked är för närvarande en månad. Inom förvaltningsrätten och förvaltningsprocessrätten är tiden enligt huvudregeln tre veckor (se 23 § förvaltningslagen [1986:223] och 7 § förvaltningsprocesslagen [1971:291]). För skattemål gäller i allmänhet en tvåmånadersfrist vid överklagande av länsrättens eller kammarrättens avgöranden (se exempelvis 6 kap. 13 § taxeringslagen [1990:324]).

I promemorian föreslås att överklagandetiden för ett förhandsbesked skall ändras för att överensstämma med vad som generellt gäller inom

förvaltningsrätten och förvaltningsprocessrätten. Härigenom uppnås den fördelen att det snabbare går att få fram ett lagakraftvunnet förhandsbesked.

Riksskatteverket och Länsrätten i Kronobergs län har pekat på att det i promemorian Översyn av förvaltningsprocessen (Ds 1996:40) föreslås bl.a. att den nuvarande tvåmånadersfristen för överklagande av skattemål skall ändras till tre veckor i enlighet med huvudregeln i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det huvudsakliga skälet till den föreslagna ändringen är att enkla enhetliga lösningar inom förvaltningsprocessen är ett angeläget mål. Promemorian är föremål för beredning inom Regeringskansliet (Justitiedepartementet) och har ännu inte lett till lagstiftning.

Med hänsyn till arten av de ärenden som Skatterättsnämnden handlägger väger argumentet att överklagandetiderna inom förvaltnings- och förvaltningsprocessrätten bör vara enhetliga inte lika tungt när det gäller förhandsbesked jämfört med vad som i allmänhet gäller för mål och ärenden hos förvaltningsmyndigheter och förvaltningsdomstolar. Som Riksskatteverket anför torde en gemensam överklagandetid för alla typer av mål och ärenden vara av mindre intresse för den enskilde parten i Skatterättsnämnden. Visserligen är det så, att en från en månad till tre veckor förkortad överklagandetid inte innebär någon större tidsvinst. Tidsvinsten är dock inte så liten att den kan sägas vara försumbar. Det finns enligt regeringens mening ett betydande intresse, inte minst när det gäller skattemål, att nedbringa tiden till dess att ett lagakraftvunnet avgörande finns, särskilt när det gäller förhandsbesked. Antalet meddelade förhandsbesked är inte fler än att Riksskatteverket i normala fall bör hinna att på tre veckor överväga huruvida verket skall överklaga beskedet eller inte. Riksskatteverket har också gjort gällande att antalet överklaganden med begäran om anstånd med att utveckla grunderna för överklagandet kan komma att öka till följd av den föreslagna ändringen. Det går givetvis inte att förhindra förekomsten av s.k. blanka överklaganden. Risken härför bör dock inte enligt vår mening utesluta en förkortning av överklagandetiden. Det får förutsättas att en part begär anstånd med utvecklande av sin talan när det verkligen behövs, exempelvis vid tillfälliga arbetsanhopningar, semestertider eller sjukdom.

För att Riksskatteverket skall ha en praktisk möjlighet att hinna överklaga Skatterättsnämndens förhandsbesked bör överklagandetiden, i likhet med vad som nu gäller, börja löpa först när part fått del av förhandsbeskedet. Med hänsyn till överklagandetidens utformning måste beskedet även fortsättningsvis delges parterna.

Enligt nu gällande regler (9 § första stycket lagen [1951:442] om förhandsbesked i taxeringsfrågor) får en kommun eller ett landsting överklaga ett förhandsbesked som avser fastighetstaxering eller taxering till kommunal inkomstskatt. Denna möjlighet utnyttjas emellertid inte i praktiken. Det finns enligt vår mening inte skäl att ha kvar denna möjlighet. Överklaganderätten bör därför tas bort.

Av praxis följer att Riksskatteverket får överklaga ett förhandsbesked även om beskedets innebörd gått emot den enskilde. Det kan möjligen hävdas att det är osäkert om Riksskatteverket oavsett utgången skall ha rätt att överklaga ett förhandsbesked av förevarande slag. Med anledning

härav och då de förhandsbesked som kommer att lämnas efter ansökan av Riksskatteverket syftar till att föra upp prejudikatfrågor till Regeringsrätten bör för tydlighetens skull föreskrivas att Riksskatteverket oavsett utgången i nämnden får överklaga ett förhandsbesked. Härigenom kodifieras också den för de nuvarande förhandsbeskedsärendena i praxis tillämpade överklaganderegeln.

I likhet med vad som nu gäller bör prövningen i Regeringsrätten ske utan föregående krav på prövningstillstånd.

7 Företrädare för staten vid ackord och skuldsanering m.m.

7.1 Bakgrund

En diskussion har förts under lång tid mellan skatteförvaltningen och exekutionsväsendet om vilken myndighet som i olika avseenden skall företräda staten som borgenär vid indrivning av skatter och avgifter. Frågan om företrädare för det allmänna vid ackord har också tagits upp av ett par statliga utredningar. Företagsobeståndskommittén, som behandlade frågan i betänkandet Företags obestånd Samordning av statliga åtgärder (SOU 1979:91), såg den dåvarande organisationen för exekutionsväsendet, med ett åttio-tal i många fall mycket små myndigheter, som ett argument mot att lägga uppgiften på kronofogdemyndigheten. Skatteindrivningsutredningen betonade, i betänkandet Indrivningslag m.m. (SOU 1987:10), i stället sambandet med andra skattefrågor rörande företaget och att skattemyndigheten lättare än kronofogdemyndigheten kunde klarlägga den totala skuldbilden med beaktande också av latent skattefordringar. Å andra sidan var enligt utredningens mening kronofogdemyndigheten bäst skickad att göra bedömningen av om ackordsförslaget vore till fördel för det allmänna och att göra en prognos om företagets framtid. Utredningen stannade emellertid för att inte föreslå någon ändring – uppgiften skulle liksom dittills ligga på skattemyndigheten (till utgången av 1986 länsstyrelsen).

Vid tillkomsten av lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. (indrivningslagen) och lagen (1993:892) om ackord beträffande statliga fordringar m.m. (skatteackordslagen) pågick remissbehandlingen av Insolvensutredningens förslag till lag om företagsrekonstruktion (SOU 1992:113), där det bl.a. föreslogs en överflyttning av uppgiften att pröva ackordsfrågor till kronofogdemyndigheten. Mot bakgrund av den pågående remissbehandlingen var regeringen inte beredd att föreslå någon ändring vad gällde ackordsmyndighet (prop. 1992/93:198 s. 76).

Genom bestämmelsen i 2 kap. 30 § andra stycket utsökningsbalken (UB) har kronofogdemyndigheten getts en dubbelroll vid verkställighet i allmänna mål. Myndigheten är dels partsneutral verkställande myndighet, dels företrädare för det allmänna som borgenär. Den huvudsakliga regleringen av borgenärsuppgifterna i övrigt vid indrivning finns i indrivningslagen. Uppdelningen av ansvaret är den att skattemyndigheten

svarar för betalningsuppmaning, som skall föregå överlämnandet för indrivning, samt ackord, skuldsanering och annan eftergift. Kronofogdemyndigheten svarar för uppgiften som borgenärsföreträdare vid utmätning (vilket följer av 2 kap. 30 § UB) samt i frågor om uppskov med betalningen, avräkning, konkurs och företagsrekonstruktion. Ansvar för att genom talan vid domstol utkräva betalningsskyldighet av någon annan än den skattskyldige (t.ex. företrädare för en skattskyldig som är juridisk person) ligger primärt på Riksskatteverket med möjlighet att delegera uppgiften till skattemyndigheten eller kronofogdemyndigheten. Bestämmelser om detta finns i instruktionerna för skatteförvaltningen respektive exekutionsväsendet. För närvarande gäller att Riksskatteverket har gett ett generellt sådant bemyndigande till skattemyndigheterna och kronofogdemyndigheterna när det gäller processen i första instans.

Diskussionen mellan skatteförvaltningen och exekutionsväsendet om var olika uppgifter av borgenärskaraktär lämpligen bör skötas har fortsatt även efter indrivningslagens tillkomst. Riksskatteverket ägnar sedan en tid särskild uppmärksamhet åt dessa frågor och har intensifierat arbetet med att förbättra samverkan mellan de båda förvaltningarna i indrivningsarbetet. Ett gemensamt verksamhetsmål avseende effektiviteten i skatteuppbörden har satts upp.

Som redan framgått har regeringen gett Riksskatteverket i uppdrag att förutsättningslöst utreda frågan om företrädare för staten vid ackord och skuldsanering (se avsnitt 3). Av Riksskatteverkets rapport med redovisning av regeringsuppdraget framgår att inriktningen på en bättre samverkan har anammats av förvaltningarna och att en konstruktiv samverkan mellan skattemyndigheterna och kronofogdemyndigheterna har kommit igång. Enligt Riksskatteverket utgör denna samverkan under verkets ledning grunden för den fortsatta utvecklingen av borgenärsuppgiften vid indrivning.

7.2 Företrädare för det allmänna vid ackord m.m.

Regeringens förslag: Ansvar för prövningen av frågor om skatteackord skall vara delat på det sättet att skattemyndigheten har det grundläggande ansvaret, med möjlighet att uppdra åt kronofogdemyndigheten att svara för prövningen när det är lämpligt i det enskilda fallet.

Riksskatteverkets förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget om delat ansvar eller lämnar det utan erinran. *Stockholms tingsrätt* anser dock att det bör vara Riksskatteverket som förordnar antingen skattemyndigheten eller kronofogdemyndigheten att företräda staten. *Sveriges advokatsamfund* anser att det alltid skall vara kronofogdemyndigheten som företräder staten.

Skälen för regeringens förslag: Riksskatteverket har i sitt utredningsarbete bl.a. undersökt om det kan finnas fog för de uttalanden som tid efter annan gjorts i den allmänna debatten i obestandsfrågor om att ord-

ningen med skattemyndigheterna som ackordsmyndighet skulle orsaka problem på det sättet att skattemyndigheterna anlägger ett så starkt fiskaliskt synsätt på ackordsfrågorna att rekonstruktion av företag med betalningssvårigheter försvåras i alltför hög grad. Verket har inte funnit något belägg för att skattemyndigheternas tillämpning av ackordsbestämmelserna skulle strida mot lagstiftarens intentioner. Enligt Riksskatteverket framgår det tydligt av förarbetena till dessa bestämmelser att prövningen skall vara inriktad på en affärsmässig jämförelse av vad som kan uppnås genom ackordet respektive genom ett exekutivt förfarande. Undersökningen, som omfattar 105 ärenden, visar att de företag som nekas ackord i påfallande stor utsträckning, ca 40 % av de undersökta fallen, ändå kommer till rätta med sina betalningssvårigheter och kan fortsätta sin verksamhet. I 86 % av de fall där ackordsförslaget antogs överlevde företaget och kunde ta sig ur sin ekonomiska kris. Undersökningen visar också att det nästan i samtliga fall förekommer kontakter mellan skattemyndigheten och kronofogdemyndigheten och att skattemyndighetens beslut bara i två av de undersökta fallen blivit ett annat än det som förordats av kronofogdemyndigheten. I det ena fallet förordade kronofogdemyndigheten ackord och i det andra avslag på ackordsförslaget. Resultatet av undersökningen kan enligt Riksskatteverket sammanfattningsvis tolkas på det sättet att skattemyndigheternas bedömningar är försiktiga men i det stora hela korrekta.

I rapporten behandlas också möjligheten att lägga uppgiften som företrädare för staten i frågor om ackord på Riksskatteverket. Verket förkastar emellertid denna lösning och framhåller att tyngdpunkten i dess verksamhet som central förvaltningsmyndighet bör ligga på ledning och styrning av skattemyndigheterna och kronofogdemyndigheterna. Regeringen delar den uppfattningen och anser att det inte finns skäl att närmare överväga detta alternativ.

Beträffande valet mellan skattemyndigheten och kronofogdemyndigheten som ackordsmyndighet påpekar Riksskatteverket till att börja med att exekutionsväsendet i dag består av tio regionala myndigheter. I den nya organisationen kan det enligt verkets mening inte finnas något hinder mot att kronofogdemyndigheterna i samverkan med skattemyndigheterna handlägger ärenden om skatteackord. Vad gäller kompetensen visar undersökningen att båda myndigheternas kompetens behövs i ackordsprövningen och att myndigheterna på många håll har hittat former för att tillvarata varandras kunnande. Från kompetenssynpunkt kan enligt verkets mening inte någondera myndigheten anses vara klart lämpligare för uppgiften än den andra. Riksskatteverket förkastar dock en lösning med dubbel behörighet. En ordning där skattemyndigheten har den grundläggande behörigheten, med möjlighet att uppdra åt kronofogdemyndigheten att ta över ansvaret i enskilda fall, är enligt Riksskatteverkets mening klarare och stabilare.

Vid indrivning av skatter och avgifter gäller i allmänhet den gränsdragningen att kronofogdemyndigheten är behörig att fatta olika beslut i fråga om fordringar som med tillämpning av gängse regler om tidpunkten för överlämnande har överlämnats till myndigheten för indrivning (jfr avsnitt 7.1). Beträffande konkurs och ackord har dock en sådan ordning inte ansetts lämplig. Sådana frågor måste prövas med utgångspunkt från

gäldenärens totala skuldbild, där både fordringar som har och sådana som inte har överlämnats för indrivning blir bedömda i ett sammanhang och på samma sätt. I fråga om ackord är som redan framgått skattemyndigheten behörig även efter överlämnandet. Vad gäller konkurs har saken lösts på det sättet att den debiterande myndigheten skyndsamt skall överlämna fordringar för indrivning om gäldenären försätts i konkurs eller det blir fråga om att ansöka om konkurs. Detta gäller oberoende av om fordringen har förfallit till betalning eller inte. På det sättet samlas behörigheten i kronofogdemyndighetens händer.

En motsvarande ordning skulle i och för sig vara fullt möjlig även i fråga om ackord. Enligt regeringens mening skulle den ordningen emellertid medföra viss risk för att skattemyndighetens kompetens och kännedom om gäldenären inte blir tillräckligt utnyttjad, samtidigt som den skulle kunna leda till dubbelarbete. Ackordsfrågor kommer nämligen ibland upp så tidigt i ett krisskede för ett företag att detta ännu inte är känt som gäldenär hos kronofogdemyndigheten eller att denna i vart fall inte har hunnit göra någon närmare utredning. Regeringen anser mot den bakgrunden att den lösning som föreslagits av Riksskatteverket bäst tillgodoser önskemålet om att fullt ut ta till vara respektive myndighets kompetens och kunskap om gäldenären och att detta förslag nu bör genomföras. Detta föranleder ett tillägg i 2 § skatteackordslagen.

Som några av remissinstanserna varit inne på är det viktigt att den enskilde vet vilken myndighet som är behörig att pröva ackordsfrågan. Detta skulle möjligen kunna vara ett skäl mot delat ansvar. Ackordsfrågan kan emellertid knappast bli aktuell med mindre än att gäldenären har vänt sig till antingen skattemyndigheten eller kronofogdemyndigheten. Om han har kontaktat skattemyndigheten, och denna därefter uppdrar åt kronofogdemyndigheten att pröva frågan, skall det givetvis åligga skattemyndigheten att underrätta gäldenären om detta. Motsvarande bör gälla om gäldenären har vänt sig till kronofogdemyndigheten och denna därefter fått skattemyndighetens uppdrag att pröva ackordsfrågan. Ges inte något sådant uppdrag får kronofogdemyndigheten liksom i dag hänvisa gäldenären till skattemyndigheten. Regeringen avser att reglera den nu diskuterade underrättelseskyldigheten för skattemyndigheten i förordningsform.

Samtidigt som förutsättningarna för att överlämna uppgiften att pröva ett ackordsförslag till kronofogdemyndigheten måste bedömas i varje enskilt fall för sig, är det lämpligt att vissa för hela landet gemensamma kriterier för den bedömningen läggs fast. Av avgörande betydelse bör vara hur långt kronofogdemyndigheten har kommit med sin utredning om gäldenärens förhållanden. Är myndigheten i princip färdig med den utredning som skall ligga till grund för valet av indrivningsåtgärd talar detta starkt för att ackordsfrågan bör handhas av kronofogdemyndigheten. Det bör ankomma på Riksskatteverket att ange närmare riktlinjer på den punkten.

Regeringens förslag: En uttrycklig bestämmelse skall införas om att ackordsmyndigheten kan vägra godta ett ackordsförslag trots att det kan anses vara ekonomiskt fördelaktigt för det allmänna, om det med hänsyn till gäldenärens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Det grundläggande villkoret för att anta ett ackordsförslag ändras däremot inte.

Riksskatteverkets förslag överensstämmer i sak med regeringens. Riksskatteverket föreslår dock att bestämmelsen formuleras på det sättet att ett ackordsförslag får antas om det är till fördel för det allmänna och annan åtgärd inte är påkallad från allmän synpunkt.

Remissinstanserna: Flertalet av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran. *Sveriges advokatsamfund* anser att den föreslagna regeln har generalklausulskaraktär och är alltför svårtillämpad, och att någon regel av detta slag därför inte bör införas. *Hovrätten för Nedre Norrland* anser att formuleringen behöver göras tydligare. Även *Svenska Bankföreningen* föreslår en något ändrad formulering.

Skälen för regeringens förslag: Även frågan om förutsättningarna för skatteackord har diskuterats länge, bl.a. av de tidigare nämnda utredningarna Företagsobeståndskommittén och Skatteindrivningsutredningen. Båda föreslog en ändrad lydelse av bestämmelsen om förutsättningarna för skatteackord för att det tydligare skulle framgå att en jämförelse skall göras mellan vad ackordet ger och vad som skulle kunna tas ut genom ett exekutivt förfarande. Enligt Företagsobeståndskommittén borde emellertid också regional- och sysselsättningspolitiska hänsyn vägas in och kravet vid underhandsackord att detta godtas även av övriga borgenärer slopas. Skatteindrivningsutredningen framhöll för sin del också att bedömningen inte enbart kunde grundas på en sådan jämförelse som nyss har nämnts och att utredningen med sitt förslag i huvudsak inte åsyftade någon ändrad tillämpning av bestämmelsen. De remissinstanser som yttrade sig över utredningens förslag i denna del hade invändningar mot förslaget, och vid indrivningslagens tillkomst bedömdes det inte finnas skäl att ändra förutsättningarna för antagande av ackordsförslag (prop. 1992/93:198 s. 74).

Av förarbetena till bestämmelsen, som har tagits över i sak oförändrad från uppbördslagen (1953:272) där den infördes 1965, framgår som redan nämnts att prövningen i hög grad skall vara inriktad på en affärsmässig jämförelse. Det torde också vara en vanlig uppfattning bland dem som sysslar med ackordsfrågor vid skattemyndigheterna att det i normalfallet bör vara klarlagt att ett ackord ger minst så mycket som ett exekutivt förfarande för att förslaget skall förtjäna att prövas närmare. Enligt regeringens mening måste en jämförelse av det nu diskuterade slaget vara ett centralt inslag i varje borgenärs prövning av ett ackordsförslag, något som gäller även staten. Det grundläggande villkoret för att anta ett ackordsförslag bör således inte ändras.

Riksskatteverket påpekar i sin rapport att det i dag inte finns något uttryckligt stöd för att vägra anta ett ackordsförslag när jämförelsen

visserligen rent ekonomiskt utfaller till ackordets fördel men det finns andra omständigheter som talar mot ackord. Vad det närmast gäller är brottslighet eller illojalt förfarande från företagsledningens sida. Möjligheterna att beakta omständigheter av det slaget har inte heller berörts i förarbetena till gällande bestämmelser. Det förhärskande synsättet torde dock vara att sådana omständigheter i vissa fall måste tillmätas betydelse vid prövningen. Regeringen delar Riksskatteverkets uppfattning att det nu bör införas ett uttryckligt lagstöd för detta. Inte minst från rättssäkerhetssynpunkt får det anses vara en fördel om det framgår av en uttrycklig bestämmelse att hänsyn av detta slag skall vägas in i bedömningen.

Den utformning av bestämmelsen som Riksskatteverket föreslagit överensstämmer visserligen med vad som återfinns på flera andra områden, bl.a. den sakligt sett näraliggande regleringen i 12 § bötesverkställighetslagen (1979:189) av möjligheten att avbryta verkställigheten. Som flera remissinstanser och även *Lagrådet* framhållit ger emellertid det valda uttryckssättet i detta sammanhang inte mycket vägledning om vilka omständigheter vid sidan om den rent ekonomiska jämförelsen som skall vägas in i bedömningen. Den av *Lagrådet* föreslagna lydelsen, där det görs tydlig åtskillnad mellan bedömningen av det ekonomiska utfallet och andra omständigheter, främst sådana som är hänförliga till gäldenärens person, ger enligt regeringens mening bättre ledning för tillämpningen. Regeringen föreslår att bestämmelsen utformas i enlighet med *Lagrådets* förslag. Bestämmelsen bör tas in i 3 § första stycket skatteackordslagen.

7.4 Företrädare för staten vid skuldsanering m.m.

Regeringens förslag: I det första, oreglerade steget av skuldsanering skall betalningsskyldigheten för skatter och avgifter m.m. kunna sättas ned om förutsättningarna för skuldsanering är uppfyllda, även om det inte kan anses vara till fördel för det allmänna.

Uppgiften att företräda det allmänna som borgenär i fråga om skatter och avgifter m.m. vid skuldsanering skall flyttas från skattemyndigheten till kronofogdemyndigheten.

Riksskatteverkets förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller lämnar utan erinran förslaget till ändrade villkor för att sätta ned statens fordran i det första steget av skuldsanering. Flertalet remissinstanser tillstyrker även förslaget om en överflyttning av borgenärsuppgiften eller lämnar det utan erinran. *Stockholms tingsrätt* anser dock att man inte bör skapa en sådan dubbelroll för kronofogdemyndigheten som förslaget innebär. Även *Växjö tingsrätt* är tveksam till en sådan ordning och anser att det i vart fall i domstol i stället bör vara Riksskatteverket som företräder staten.

Skälen för regeringens förslag: I 3 § tredje stycket skatteackordslagen föreskrivs att ett förslag till frivillig skuldsanering får godtas om förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen

(1994:334) är uppfyllda. Av detta följer att staten under vissa förutsättningar kan godta ett förslag även om det inte kan anses vara till fördel för det allmänna. Någon motsvarande möjlighet finns emellertid inte i det första, icke författningsreglerade steget av skuldsanering. Detta har, som framkommit bl.a. vid den utvärdering av skuldsaneringslagen som gjorts av Konsumentverket (Rapport 1995/96:34), lett till att staten i vissa fall tvingats vägra medverka i skuldsanering i det första steget, trots att övriga borgenärer varit beredda att medverka och förutsättningar funnits för att genomföra skuldsaneringen i det andra steget, dvs. det frivilliga men författningsreglerade förfarandet hos kronofogdemyndigheten. Denna ordning är enligt regeringens mening inte acceptabel. Bestämmelserna bör därför ändras på sådant sätt att det blir möjligt för staten att genom att sätta ned sin fordran medverka i skuldsanering i det första steget på samma villkor som i det andra steget. På motsvarande sätt som vid underhandsackord bör ett krav för detta vara att även övriga borgenärer som skuldsaneringen angår gör motsvarande eftergift. Bestämmelserna bör tas in i 5 § skatteackordslagen, dit även den nuvarande bestämmelsen i 3 § tredje stycket bör flyttas.

Vad gäller det andra steget av skuldsanering är utgångspunkten att staten som borgenär skall anlägga ett vitt perspektiv vid bedömningen av förutsättningarna för skuldsanering. Det har förutsatts att skattemyndighetens bedömning normalt skulle komma att sammanfalla med kronofogdemyndighetens (prop. 1993/94:123 s. 244). Vid riksdagsbehandlingen slog lagutskottet, som först diskuterat möjligheten att lägga borgenärsuppgiften på kronofogdemyndigheten, fast att huvudansvaret för skuldsanering skulle åvila kronofogdemyndigheten och att skattemyndighetens bedömning därför torde vara av snarast formell karaktär.

Av bl.a. den tidigare nämnda utvärderingen av skuldsaneringslagen framgår emellertid att tillämpningen inte har blivit den som förutsattes vid lagstiftningens tillkomst. Staten har uppfattats som den som bromsar och säger nej till de flesta uppgörelser i det första och andra steget. Av Riksskatteverkets undersökning framgår vidare att skattemyndigheterna, tvärtemot vad som förutsatts, har ansett sig behöva avsätta inte obetydliga resurser för arbetet med skuldsanering. Detta kan inte förstås på annat sätt än att ordningen med kronofogdemyndigheten som skuldsaneringsmyndighet och skattemyndigheten som borgenärsföreträdare medför åtskilligt dubbelarbete.

Mot bakgrund av vad som nu har sagts anser regeringen att övervägande skäl talar för att borgenärsuppgiften vid skuldsanering bör flyttas till kronofogdemyndigheten. Det innebär visserligen att myndigheten får en dubbel roll i förfarandet. Som redan berörts har emellertid kronofogdemyndigheten redan i dag en dubbelroll vid indrivning av skatter och avgifter m.m. Detta har visat sig fungera bra i praktiken. Kronofogdemyndighetens saklighet och opartiskhet har inte ifrågasatts (jfr bl.a. prop. 1992/93:198 s. 52). Risken för ett sådant ifrågasättande måste för övrigt anses vara mindre vid skuldsanering än vid sådana mera offensivt betonade åtgärder som exempelvis utmätning, verkställighet av betalningssäkring eller konkursansökan. För detta talar också det förhållandet att skuldsaneringsfrågan även i ett borgenärsperspektiv har förutsatts bli

bedömd utifrån skuldsaneringslagens kriterier, dvs. på samma sätt som kronofogdemyndigheten skall göra i egenskap av beslutsmyndighet.

Lagrådet anför att det åtminstone teoretiskt sett kan beträffande en och samma gäldenär samtidigt uppkomma fråga om ackord eller skuldsanering skall tillämpas. Mot den bakgrunden kan det enligt *Lagrådet* möjligen diskuteras om det är lämpligt att på förslaget sätt dela upp statens borgenärsfunktion på två myndigheter. Regeringen vill för sin del understryka att den tänkbara olägenhet som *Lagrådet* pekar på verkligen är rent teoretisk. Genom utformningen av bestämmelserna om ackord och skuldsanering, och genom skattemyndigheternas praxis i ackordsfrågor, hålls de kategorier av gäldenärer som kan komma i fråga för respektive åtgärd så tydligt åtskilda att någon överlappning i praktiken inte torde förekomma. Skulle det ändå visa sig att det förekommer en sådan får det närmast ses som en lednings- och styrningsfråga för Riksskatteverket att lösa det uppkomna problemet och vidta åtgärder för att liknande situationer inte skall uppstå i fortsättningen.

Regeringens bedömning: Något bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om tillämpningen av ackordsbestämmelserna skall inte tas in i lagen.

Riksskatteverkets förslag: Riksskatteverket föreslår att det i lagen tas in ett bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om tillämpningen av ackordsbestämmelserna.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget om en föreskriftsrätt för Riksskatteverket eller lämnar det utan erinran. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker dock detta förslag och anser att lagen i stället bör innehålla klara och uttryckliga bestämmelser. Tolkningen av lagen bör överlätas på de rättstillämpande myndigheterna. Som framgår i det följande anser samfundet att det bör finnas en överprövningsmöjlighet.

Skälen för regeringens bedömning: Ett viktigt skäl för Riksskatteverkets förslag om ett bemyndigande att meddela föreskrifter är behovet av riktlinjer för när uppgiften att pröva ett ackordsförslag skall överlämnas till kronofogdemyndigheten. Som *Lagrådet* påpekat ger emellertid bestämmelserna i 8 kap. 13 § regeringsformen möjlighet för regeringen att meddela s.k. verkställighetsföreskrifter m.m. till en lag utan något särskilt bemyndigande, liksom även att delegera denna uppgift till en myndighet under regeringen. De föreskrifter som det kan bli aktuellt att meddela i fråga om skatteackord är enligt regeringens bedömning sådana att de omfattas av de nu nämnda bestämmelserna i regeringsformen. Något bemyndigande att meddela föreskrifter behövs därför inte.

7.6 Överklagande av ett avslagsbeslut

Regeringens bedömning: Ett beslut att inte godta ett ackordsförslag bör liksom hittills inte kunna överklagas.

Riksskatteverkets bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet av de remissinstanser som uttalar sig i frågan instämmer i Riksskatteverkets bedömning. *Sveriges advokatsamfund* anser att besluten bör kunna överklagas men lämnar inte något förslag till instansordning. En överprövningsmöjlighet är enligt samfundet särskilt motiverad om det införs en möjlighet för staten att avböja ett skatteackord på grund av allmän synpunkt. *Växjö tingsrätt* anser att besluten bör kunna överklagas till Riksskatteverket.

Skälen för regeringens bedömning: Bedömningen av om ett ackordsförslag skall antas eller inte är, i likhet med andra bedömningar som en myndighet gör i egenskap av borgenärsföreträdare, av sådan natur att den inte lämpar sig för överprövning i domstol. Riksskatteverket har övervägt en ordning med överklagande av avslagsbeslut rörande underhandsackord till verket. Vid den genomgång av beslut som gjorts har Riks-

skatteverket emellertid konstaterat att de avslagsbeslut som granskats med all sannolikhet inte skulle ha ändrats vid en överprövning. Med hänsyn till detta och till att ett avslagsbeslut alltid kan omprövas av den myndighet som fattat det har Riksskatteverket inte funnit tillräckliga skäl för att föreslå en möjlighet till överklagande av avslagsbeslut.

Regeringen instämmer i Riksskatteverkets bedömning. Till saken hör också att man enligt regeringens mening även i fortsättningen bör värna om Riksskatteverkets renodlade roll som centralmyndighet (jfr avsnitt 7.2) och därför vara synnerligen restriktiv när det gäller att ge verket löpande operativa arbetsuppgifter. Bestämmelsen om att beslut enligt skatteackordslagen inte får överklagas bör alltså finnas kvar. Av redaktionella skäl bör den dock flyttas till en ny 6 § i lagen.

8 Ikraftträdande och ekonomiska konsekvenser

Det är angeläget att de nya reglerna om förhandsbesked kan sättas i kraft så snart som möjligt. Skatteflyktskommittén har bedömt att de nya reglerna inte kräver några särskilda förberedelseåtgärder. Regeringen har ingen annan uppfattning. Vi föreslår därför att reformen skall träda i kraft den 1 juli 1998.

Det kan inte uteslutas att de ändrade reglerna, varigenom bl.a. det allmänna ges möjlighet att ansöka om förhandsbesked, leder till ett ökat antal ärenden i Skatterättsnämnden och, i någon mån, i Regeringsrätten. Det är emellertid svårt att uttala sig om hur många ytterligare förhandsbeskedsärenden reformen kommer att generera. Ett flertal faktorer påverkar i vilken utsträckning det är behövligt att initiera förhandsbeskedsprövningar och det kan förutsättas att behovet kommer att variera över tiden. Det kan dock antas att Riksskatteverket i vart fall inledningsvis kommer att initiera ett begränsat antal förhandsbeskedsärenden. Tills vidare torde därför såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten ha möjlighet att ta hand om den relativt måttliga ökningen av ärendetillströmningen utan resursförstärkningar.

Skatteflyktskommittén har bedömt att den genomsnittliga kostnaden för att handlägga ett ärende i Skatterättsnämnden som leder fram till ett förhandsbesked i grova tal kan uppskattas till 50 000 kr och att kostnaden för att handlägga ett förhandsbeskedsärende initierat av det allmänna i vart fall inte uppskattas till ett högre belopp. Med en något lägre uppskattad genomsnittlig kostnad för Regeringsrättens handläggning och antagandet att reformen medför att 10–20 ärenden per år initieras av det allmänna, bör enligt kommittén den totala årliga kostnaden för reformen uppskattas till någon eller några miljoner kronor. I den summan har inräknats de processkostnader som kan komma att ersättas enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Regeringen delar kommitténs bedömning. Den nyss angivna kostnaden skall vägas mot de besparingar som kan uppnås inom skattemyndigheter och domstolar till följd av att prejudikatfrågor får en snabb lösning. Häri genom behöver ett stort antal mål inte behandlas i fyra instanser. Antalet anhängiggjorda skattemål i länsrätterna kommer till följd av våra förslag

inte att minska i någon större utsträckning. Å andra sidan kommer ett stort antal mål rörande en viss fråga att kunna avgöras förhållandevis enkelt sedan ett förhandsbesked lämnats i denna fråga. Under alla förhållanden kan man utgå ifrån att överrätterna kan förväntas få en minskad tillströmning av mål.

Att ha en bestämd uppfattning om de ekonomiska konsekvenserna är som framgår av det anförda naturligtvis vanskligt. Sammantaget står det emellertid enligt regeringens mening klart att reformen kommer att ge upphov till besparingar för det allmänna.

Förslagen vad gäller företrädare för staten vid ackord och skuldsanering innebär att vissa arbetsuppgifter förs över från skattemyndigheterna till kronofogdemyndigheterna. Arbetsuppgifterna bedöms inte vara så omfattande att överföringen motiverar någon ändring i resursfördelningen mellan myndigheterna.

9.1 Förslaget till lag om förhandsbesked i skattefrågor

Bestämmelser om förhandsbesked finns i lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och mervärdesskattelagen (1994:200). Dessa bestämmelser har nu samlats i en ny lag benämnd lag om förhandsbesked i skattefrågor. Såvitt gäller förhandsbesked görs den nya lagen således heltäckande på skatteområdet.

Lagens tillämpningsområde*1 §*

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde (se avsnitt 6.2).

I *första stycket punkt 1* hänvisas till 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324). Det innebär att lagen om förhandsbesked i skattefrågor gäller i fråga om skatt eller avgift enligt

1. kommunalskattelagen (1928:370),
2. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt,
4. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
5. lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–5 och 7 nämnda lag,
6. lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
7. lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift (före den 1 januari 1998 lagen om allmänna egenavgifter),
8. lagen (1993:1537) om expansionsmedel.

Hänvisningen till taxeringslagen innebär i förhållande till nuvarande regler att ytterligare tre skatter eller avgifter kommer att omfattas av förhandsbeskedsinstitutet, nämligen statlig fastighetsskatt, allmän pensionsavgift (allmänna egenavgifter) och expansionsmedelsskatt. Vidare kommer genom utformningen av denna punkt frågor rörande tillämpningen av lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst även i fortsättningen att omfattas av förhandsbeskedsinstitutet.

I *punkt 2* hänvisas till lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Det innebär att lagen om förhandsbesked i skattefrågor gäller i fråga om de skatter som anges i den förstnämnda lagen.

Riksskatteverket har i sitt remissvar gjort gällande att den nya lagen inte kommer att omfatta avkastningsskatt på pensionsmedel för i Sverige bosatt innehavare av pensionssparkonto enligt 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande (se 1 § första stycket 5 taxeringslagen jämfört med 2 § första stycket 6 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel). Med hänsyn till att den sist nämnda punkten i lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel omnämns i 1 § första stycket 1 lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter kan vi inte dela Riksskatteverkets uppfattning. Det förhållandet att pensionssparinstitutet anses som skattskyldig vid beskattningsförfarandet (se 10 § tredje stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel) förändrar

inte det faktum att varje enskild pensionssparare är skattskyldig. Vid sådant förhållande kan enligt vår mening den skattskyldige pensions-spararen, liksom pensionssparinstitutet, i nu aktuellt avseende ansöka om förhandsbesked om övriga förutsättningar (se avsnitt 6.3.2) är för handen.

I *punkt 3* anges att lagen omfattar skatt enligt mervärdesskattelagen.

I *punkt 4* anges slutligen att lagen även gäller i fråga som gäller taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

I *andra stycket* anges att det är Skatterättsnämnden som lämnar förhandsbesked.

I paragrafen avses, liksom på övriga ställen i den nya lagen, med uttrycket "enskild" främst enskilda individer, företag och andra rättssubjekt. I undantagsfall kan även en myndighet vara att anse som enskild, nämligen när det allmänna uppträder som ett privat rättssubjekt. Detta är fallet när t.ex. en myndighet är att anse som ett företag i konkurrens-lagens (1993:20) mening.

Skatterättsnämndens sammansättning m.m.

2 §

I paragrafen finns bestämmelser av organisatorisk natur. Motsvarande bestämmelser regleras för närvarande i 2 § lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

På Lagrådets inrådan har denna och den följande paragrafen tagits in i lag i stället för i en regeringsförordning, vilket föreslogs i promemorian.

I förhållande till nuvarande bestämmelser gäller den ändringen att antalet ledamöter i Skatterättsnämnden skall vara högst fjorton. Bland dem skall regeringen utse två ordförande och två vice ordförande. Antalet ersättare skall vara högst tio. I övrigt har endast redaktionella ändringar gjorts.

3 §

I paragrafen finns bestämmelser om Skatterättsnämndens beslutförhet.

Första stycket, som motsvarar 3 § första och andra stycket lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor, reglerar till en början det normala antalet ledamöter för att Skatterättsnämnden skall vara beslutför. Vidare anges att ärenden kan avgöras i en mindre sammansättning där minst tre ledamöter, bland dem ordföranden vid sammanträdet, måste vara ense om utgången. Slutligen anges att fler än en ordförande samt sex andra ledamöter inte får delta i nämndens beslut. Till följd av ändringen av det maximala antalet ledamöter i nämnden (se kommentaren till 2 §) har nämligen en ändring skett i förhållande till gällande ordning som föreskriver att inte fler än åtta ledamöter får delta i nämndens beslut.

Andra stycket, som reglerar i vilken omfattning en ordförande eller en vice ordförande ensam får fatta beslut, har sin motsvarighet i 3 § fjärde stycket lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

4 §

I paragrafen finns en bestämmelse om omröstning i de fall det framkommer skiljaktiga meningar vid överläggning. Den motsvarar 3 § tredje stycket lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Förutsättningar för förhandsbesked

5 §

I paragrafen anges under vilka förutsättningar Skatterättsnämnden får lämna ett förhandsbesked på begäran av en enskild. Motsvarande bestämmelser finns för närvarande i 1 § lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor, 6 kap. 1 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter samt 21 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Motiven till paragrafen har behandlats i avsnitt 6.3.2.

Enligt nuvarande förhållanden gäller att en ansökan om förhandsbesked i princip skall gälla sökandens beskattning. Det är således bara den skattskyldige eller den som kan tänkas bli skattskyldig som kan få ett förhandsbesked. Eftersom någon ändring härav inte är avsedd har i *första stycket* i förtydligande syfte på Lagrådets inrådan tagits in att den fråga om förhandsbesked som Skatterättsnämnden skall besvara skall avse sökandens skattskyldighet eller beskattning. Formuleringen avser att inbegripa alla de faktorer som i ett beskattningsärende har betydelse för att bestämma såväl om den enskilde är skattskyldig över huvud taget som skatten till rätt belopp.

I förhållande till den nuvarande lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor ändras angelägenhetskravet för att förhandsbesked skall få lämnas efter ansökan av en enskild på så sätt att den prövade frågan skall vara av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Kravet på synnerlig vikt tas således bort. Bestämmelsen kommer härigenom att överensstämma med vad som gäller för förhandsbesked i frågor om indirekt skatt.

Av *andra stycket* framgår att förhandsbesked även fortsättningsvis skall kunna meddelas om skatteplikt för trycksaker och elektrisk kraft eller bränslen efter ansökan av den som avser att beställa en trycksak respektive i större omfattning förbrukar eller avser att förbruka elektrisk kraft eller bränslen.

6 §

I paragrafen anges under vilka förutsättningar Skatterättsnämnden får lämna ett förhandsbesked på begäran av Riksskatteverket.

I enlighet med vad som uttalas i avsnitt 6.3.1 är en förutsättning för att förhandsbesked skall få lämnas att frågan angår en enskild. Detta framgår av *punkt 1*. Beträffande vad som avses med enskild, se kommentaren till 1 §. Frågan skall ha betydelse för beskattningsresultatet i det enskilda fallet och härröra ur ett yrkande, en ansökan eller motsvarande som den enskilde har framställt hos skattemyndigheten. Som Riksskatteverket pekat på i sitt remissvar bör begreppet yrkande förstås så att en avlämnad deklARATION innebär ett "yrkande" om att bli taxerad eller beskattad i enlighet med denna, i följd varav ett förhandsbesked kan sökas exempelvis angående bedömningen av en viss inkomst, som inte finns upptagen i

deklarationen på grund av att den skattskyldige ansett den utgöra icke skattepliktig inkomst.

För tydlighets skull skall nämnas att med uttrycket yrkande som den skattskyldige framställt hos skattemyndigheten avses inte ett eventuellt yrkande om att det allmänna skall ansöka om förhandsbesked.

På inrådan av Lagrådet anges i *punkt 2* att skattemyndigheten skall ha meddelat ett beslut i saken och att beslutet gått den enskilde emot. Den aktuella frågan skall alltså vara tvistig mellan den enskilde och skattemyndigheten. För att någon tvekan härom inte skall råda skall frågan ha föranlett ett ställningstagande i sak från skattemyndigheten.

Angående det förhållandet att tvist i sakfrågan inte längre är för handen, exempelvis till följd av att den enskilde frånfällit sitt hos skattemyndigheten framställda yrkande, se 13 §.

I *punkt 3* anges att det skall vara av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

Hur ärendet inleds i Skatterättsnämnden, m.m.

7 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur förhandsbeskedsärendet inleds vid Skatterättsnämnden.

Av *första stycket* framgår att ansökan skall vara skriftlig.

I *andra stycket* finns en allmänt utformad bestämmelse om vad en ansökan skall innehålla.

8 §

Genom *första stycket* ges Skatterättsnämnden möjlighet att begära komplettering av sökanden. Härmed åsyftas i första hand komplettering av ansökan om förhandsbesked när denna är bristfällig i något avseende. Genom paragrafen ges Skatterättsnämnden också möjlighet att under förfarandet begära komplettering av sökanden. Det kan då vara fråga om ytterligare utredning eller om sakkunnigutlåtande.

Inte minst med tanke på att nu aktuella skattefrågor oftast är av förhållandevis komplicerad natur, är det till fördel om Skatterättsnämnden ger anvisningar om hur kompletteringen bör ske.

I *andra stycket* anges att Skatterättsnämnden får när det gäller förhandsbesked om punktskatter begära varuprov av sökanden. Motsvarande bestämmelse finns nu i 6 kap. 2 § tredje meningen lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Någon explicit grund för avvisning av en ansökan om förhandsbesked i de fall då Skatterättsnämndens begäran om komplettering inte efterföljs har inte ansetts nödvändig. Bestämmelser om avvisning av ansökan finns i 12 §.

Tidsfrister

9 §

I paragrafen regleras den tidsfrist inom vilken en enskild sökande skall ha kommit in med en ansökan om förhandsbesked till Skatterättsnämnden.

Paragrafen har efter redaktionella ändringar sin motsvarighet i delar av 5 § första stycket lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor och 21 kap. 2 § mervärdesskattelagen.

I den nuvarande lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter anges inte någon tidsfrist för när ansökan skall ha kommit in. Övervägande skäl talar för att en ansökan om förhandsbesked i fråga om punktskatter skall ges in inom samma tid som gäller för en ansökan i fråga om mervärdesskatt.

10 §

I paragrafen finns bestämmelser om den tidsfrist inom vilken Riksskatteverket skall ha kommit in med en ansökan om förhandsbesked till Skatterättsnämnden. Regeln beskrivs i avsnitt 6.3.1.

Riksskatteverkets ansökan skall ha kommit in inom den tidsfrist som enligt huvudprincipen gäller för omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige.

Motpart

11 §

I paragrafen finns bestämmelser om vem som är sökandens motpart.

Av paragrafen följer att förhandsbeskedsförfarandet alltid är ett tvåpartsförfarande med sökande och motpart.

Hinder mot att pröva ansökan

12 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om avvisning.

Det första avvisningsfallet som anges i *första stycket* första meningen är allmänt utformat. Genom bestämmelsen ges Skatterättsnämnden en vid möjlighet att av olika skäl avvisa en ansökan. Avvisningsgrunderna kan exempelvis vara att det finns komplicerade utrednings-, bevis- eller värderingsfrågor, att den av sökanden presterade utredningen är ofullständig, att ansökan brister i något formellt hänseende eller att angelägenhetskravet om vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning inte är uppfyllt.

Det andra avvisningsfallet avser den situationen att ansökan har gjorts för sent.

Av *andra stycket* följer att en och samma fråga med avseende på samma skattskyldig inte samtidigt får prövas såväl i Skatterättsnämnden som i allmän förvaltningsdomstol. Motsatsvis finns det således inte något hinder mot att Riksskatteverket ansöker om förhandsbesked i en fråga som angår en skattskyldig samtidigt som motsvarande fråga förekommer i ett till allmän förvaltningsdomstol överklagat mål med en annan skattskyldig som part.

Stycket blir tillämpligt när skattemyndigheten har meddelat ett taxerings- eller beskattningsbeslut beträffande den fråga som är aktuell för en förhandsbeskedsprövning. Som närmare redogjorts för i avsnitt 6.4.1 kan Riksskatteverket under dessa omständigheter ansöka om förhandsbesked

intill dess beslutet har omprövats samt överklagandet överlämnats till och anhängiggjorts vid länsrätten.

Enligt *tredje stycket* får Skatterättsnämnden avvisa en ansökan utan att den har kommunicerats med motparten.

När så är lämpligt skall sökanden beredas tillfälle att avhjälpa bristen (jfr 8 §). Reglerna angående avvisning tillämpas naturligtvis främst i samband med att förfarandet inleds. Det är emellertid ingenting som hindrar att det vid behov beslutas om avvisning först långt efter denna tidpunkt.

Att Skatterättsnämndens beslut om avvisande av ansökan inte får överklagas framgår av 23 §.

13 §

Mot bakgrund av vad Lagrådet anfört har i paragrafen tagits in en bestämmelse som reglerar följden av att den enskilde som är Riksskatteverkets motpart i förhandsbeskedsärendet inte längre vidhåller det yrkande eller den ansökan som han framställt hos skattemyndigheten.

Vid sådant förhållande skall förhandsbeskedsärendet förfalla. Det kan nämligen hävdas att det inte längre föreligger någon rättslig tvist mellan det allmänna och den enskilde, vilket är en förutsättning för Riksskatteverkets ansökan om förhandsbesked (se avsnitt 6.3.1 och kommentaren till 6 §). Förhandsbeskedsärendet skall då avskrivas från vidare handläggning. Med hänsyn till att denna situation kan uppstå såväl i Skatterättsnämnden som i Regeringsrätten har efter lagrådsföredragningen den ändringen gjorts i lagtexten att det är förhandsbeskedsärendet som förfaller och inte ansökan om förhandsbesked.

Handläggning

14 §

Paragrafen reglerar frågor om handläggningen i Skatterättsnämnden. Den har sin motsvarighet i 6 § första stycket första meningen och andra stycket lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Förhandsbeskedet

15 §

Första stycket innehåller en allmän bestämmelse som gäller det lämnade förhandsbeskedets utformning i den del som kan sägas vara själva domslutet. Att på ett närmare sätt beskriva hur bestämmelsen skall tillämpas låter sig inte göra. Av bestämmelsen följer också att förhandsbeskedet skall vara motiverat. Bestämmelser om motivering finns i 20 § förvaltningslagen (1986:223).

Regeln ersätter 7 § andra stycket lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Andra stycket reglerar frågan om underrättelse till part angående förhandsbeskedet. Bestämmelsen har sin motsvarighet i 8 § lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Med hänsyn dels till vikten av att upplysning om att ett förhandsbesked vunnit laga kraft bör finnas så snabbt som möjligt, dels till den i förhållande till nuvarande regler förkortade överklagandetiden (se 22 § andra stycket) görs ingen ändring av reglerna om delgivning.

16 §

I paragrafen finns bestämmelser om förhandsbeskedets bindande verkan (se avsnitt 6.3.1). Innehållet har hämtats från 11 § lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor och 6 kap. 5 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Språkliga justeringar har gjorts. Några ändringar i sak är inte åsyftade förutom vad gäller det som enligt nuvarande bestämmelser gäller om begränsning av giltighetstiden för ett förhandsbesked om punktskatt. Denna bestämmelse om tidsbegränsning har tagits bort (se avsnitt 6.5.1).

Avgift, kostnad och ersättning

17 §

I paragrafen finns regler om avgift för ett förhandsbesked.

Enligt *första stycket* får Skatterättsnämnden ta ut en avgift för ett förhandsbesked om direkt skatt. Lagrådet har anfört att övervägande skäl får anses tala för att en sådan avgift inte är en skatt och inte heller en sådan betungande utgift som avses i 8 kap. 3 § regeringsformen. Regeringen kan då utan bemyndigande meddela föreskrifter i ämnet.

Vi delar Lagrådets uppfattning. Mot bakgrund härav föreslås inte i den nya lagen några närmare regler om avgiftens bestämmande. Sådana bestämmelser finns nu i 12 § första stycket lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor. Regeringen avser att reglera de nu diskuterade frågorna i förordningsform.

I förhållande till förslaget i promemorian skall inte heller fortsättningsvis någon avgift utgå för ett förhandsbesked som avser indirekt skatt (se avsnitt 6.4.2).

Att Skatterättsnämndens beslut om avgift inte får överklagas framgår av 23 §.

I *andra stycket* anges en situation då avgiften skall betalas tillbaka, nämligen då Regeringsrätten undanröjer ett förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats. Motsvarande bestämmelse finns nu i 12 § tredje stycket lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

18 §

Enligt paragrafen kan en sökande förpliktas ersätta den kostnad som uppkommer till följd av att Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten gör en undersökning av en vara eller anlitar en sakkunnig. Bestämmelsen är tillämplig när fråga är om skatt som avses i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och motsvarar 6 kap. 2 § sista meningen den lagen.

19 §

Paragrafen som innehåller bestämmelser om indrivning ersätter bestämmelsen i 12 § andra stycket lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor om att avgiften får tas ut genom utmätning.

Av *första stycket* framgår att paragrafen är tillämplig på avgift enligt 17 §. I förhållande till nuvarande regler innebär paragrafen den ändringen att den också är tillämplig beträffande sådan kostnad som avses i 18 §. Vidare hänvisas till lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Av *andra stycket* följer att överlämnande av ett belopp för indrivning är att anse som exekutionstitel i fråga om det överlämnade beloppet.

20 §

I paragrafen erinras om att bestämmelser om ersättning av allmänna medel till en enskild som är motpart i ett förhandsbeskedsärende finns i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Vilandeförklaring

21 §

I paragrafen har tagits in en bestämmelse som anger att en allmän förvaltningsdomstol får vilandeförklara ett mål helt eller delvis om en i målet ingående fråga har samband med en fråga som är föremål för förhandsbeskedsprövning.

Domstolen skall för varje överklagat mål, där bestämmelsen kan komma att aktualiseras, göra en individuell bedömning av om likhet finns mellan den fråga som domstolen har att pröva och den fråga som Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten har att bedöma. Regeln omfattar inte bara den skattskyldige som är part i förhandsbeskedsärendet. Den är också tillämplig på en skattskyldig i vars överklagade skattemål ingår någon fråga som har samband med en fråga som samtidigt är föremål för en förhandsbeskedsprövning avseende en annan skattskyldig.

Det skall i detta sammanhang påpekas att domstolen bör, om förutsättningarna för vilandeförklaring är uppfyllda, fatta ett formellt beslut om vilandeförklaring.

Att domstolens beslut om vilandeförklaring inte får överklagas framgår av 23 §.

Överklagande

22 §

Av *första stycket* följer att ett förhandsbesked får överklagas hos Regeringsrätten och att det inte krävs prövningstillstånd där.

Andra stycket reglerar tiden för ett överklagande. Överklagandet skall ha kommit in till Skatterättsnämnden inom tre veckor från den dag klaganden fick del av beskedet. Detta innebär att klagofristen överensstämmer med vad som i allmänhet gäller inom förvaltnings- och förvaltningsprocessrätten. Enligt 15 § andra stycket skall förhandsbeskedet delges parterna.

Ett av syftena med att låta Riksskatteverket ansöka om förhandsbesked är att påskynda prejudikatbildningen. Med hänsyn härtill bör Riksskatteverket ha möjlighet att föra upp varje ärende till Regeringsrätten (se avsnitt 6.5.2). I *tredje stycket* föreskrivs därför att Riksskatteverket får överklaga ett förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden och även om någon ändring inte yrkas. Det innebär för det första att Riksskatteverket kan överklaga till den enskildes förmån. För det andra innebär det att verket, med vidhållande av sin inställning i Skatterättsnämnden, kan överklaga och yrka att nämndens avgörande skall fastställas. Härigenom ges Riksskatteverket möjlighet att föra upp ett ärende till Regeringsrätten, i de fall verket vunnit bifall till sin talan i Skatterättsnämnden och den enskilde väljer att inte överklaga förhandsbeskedet. Bestämmelsen har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

23 §

I paragrafen anges vilka beslut som inte får överklagas. Den gäller i fråga om avvisande av ansökan enligt 12 §, avgift enligt 17 §, kostnad enligt 18 § samt vilandeförklaring enligt 21 §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Den föreslagna lagen avses träda i kraft den 1 juli 1998. När den nya lagen träder i kraft upphör lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor att gälla. Detta framgår av *punkt 1*.

I *punkt 2* anges huvudregeln att den nya lagen skall tillämpas även när det gäller sådana förfaranden som redan inletts när lagen träder i kraft.

Av *punkt 3* följer att sådan kostnad som avses i 18 § inte får lämnas för indrivning om ansökan om förhandsbesked kommit in till Skatterättsnämnden före ikraftträdandet av den nya lagen.

Såvitt gäller tidsfristen för ett överklagande finns en skillnad mellan den nya lagen och den nuvarande lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor. För att någon tvekan inte skall uppstå föreskrivs i *punkt 4* att äldre bestämmelser fortfarande skall gälla i fråga om tidsfristen för ett överklagande om förhandsbeskedet har lämnats före ikraftträdandet.

9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Prop. 1997/98:65

1 kap.

7 §

Ändringen i *första stycket* föranleds av att möjligheten för Statens jordbruksverk och Fiskeriverket att lämna förhandsbesked slopas (se avsnitt 6.2).

5 kap.

5 §

Tillägget i paragrafen innebär att beskattningsmyndigheten kan bevilja anstånd med betalning av skatt om skatten ifråga är föremål för prövning i ett förhandsbeskedsärende som initierats av Riksskatteverket, se avsnitt 6.4.1. Härutöver har efter föredragningen i Lagrådet en språklig justering gjorts.

6 kap.

1 §

Första stycket ersätts av 5 § första stycket lagen om förhandsbesked i skattefrågor. Bestämmelsen som rör Statens jordbruksverk och Fiskeriverket slopas. Det innebär att dessa myndigheter inte längre får lämna förhandsbesked.

Andra och tredje styckena ersätts av 5 § andra stycket samma lag.

2 §

Paragrafen ersätts av 7 §, 8 § andra stycket och 18 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor.

3 §

Första stycket ersätts av 12 § första stycket lagen om förhandsbesked i skattefrågor.

Andra stycket första meningen ersätts av 14 § första stycket samma lag. Bestämmelsen i andra meningen om att Riksskatteverket kan uppdra åt viss tjänsteman att företräda verket avses flyttas till en ny förordning om förhandsbesked i skattefrågor.

4 §

Paragrafen har ansetts obehövlig, varför den slopas.

5 §

Paragrafen ersätts av 16 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor. Bestämmelsen om begränsning av förhandsbeskedets giltighetstid till tre år har slopats, se avsnitt 6.5.1.

8 kap.

1 §

I *andra stycket* har, med anledning av att samtliga regler om förhandsbesked samlas i en ny lag, stadgandet om att ett beslut om avvisande av

ansökan om förhandsbesked inte får överklagas tagits bort. Bestämmelsen återfinns i 23 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor. Prop. 1997/98:65

7 §

Paragrafen ersätts av 22 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor.

9.3 Förslaget till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327)

68 §

Paragrafen och rubriken "Förhandsbesked" närmast före den slopas med anledning av att möjligheten att begära förhandsbesked beträffande skatt som tas ut enligt fordonsskattelagen tas bort, se avsnitt 6.2.

9.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

1 §

Ändringen i *första stycket*, som har behandlats i avsnitt 6.4.3, innebär att lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. blir tillämplig i Skatterättsnämnden och Regeringsrätten i de förhandsbeskedsärenden där Riksskatteverket är sökande och den enskilde är verkets motpart.

När det gäller förhandsbeskedsärenden initierade av Riksskatteverket kan det antas att den aktuella skattefrågan är komplicerad och att rättsläget är oklart. Den skattskyldige torde därför i allmänhet finna för gott att anlita juridiskt biträde eller ombud i ärendet. Mot bakgrund av att förhandsbesked skall lämnas i sådana frågor som är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning, dvs. prejudikatmål, bör regelmässigt den skattskyldige som haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs beviljas ersättning för kostnaderna i enlighet med vad som stadgas i 3 § 2.

10 §

I paragrafen har gjorts ett tillägg som innebär att Skatterättsnämndens beslut i ersättningsfrågan skall, i likhet med vad som gäller för förhandsbeskedet, överklagas hos Regeringsrätten.

9.5 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

21 kap.

1 §

Paragrafen ersätts av 5 § första stycket lagen om förhandsbesked i skattefrågor.

2 §

Paragrafen ersätts av 7 § första stycket och 9 § andra stycket lagen om förhandsbesked i skattefrågor. Prop. 1997/98:65

3 §

Paragrafen ersätts av ett flertal stadganden i lagen om förhandsbesked i skattefrågor och sedermera i en förordning härom.

9.6 Förslaget till lag om ändring av skattebetalningslagen (1997:483)

17 kap.

2 §

I det nya *andra stycket* har intagits en bestämmelse som ger skattemyndigheten möjlighet att bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som är föremål för prövning i ett förhandsbeskedsärende som initierats av Riksskatteverket, se avsnitt 6.4.1.

I det tidigare andra stycket som nu har blivit ett *tredje stycke* framgår för hur lång tid anstånd får beviljas. Av bestämmelsen följer att tiden för anstånd som beviljas med anledning av att Riksskatteverket ansökt om förhandsbesked får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beskedet lämnades.

9.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.

2 §

Bestämmelsen i *första stycket* om behörig myndighet har ändrats så att den hänvisar till skattebetalningslagens (1997:483) regler om behörighet att fatta beslut. Den har också renodlats till att gälla endast ackord. Motsvarande bestämmelse i fråga om skuldsanering tas i stället in i 4 §.

I *andra stycket* som är nytt, föreskrivs att skattemyndigheten får uppdra åt kronofogdemyndigheten att fatta beslut i ackordsfrågan. Beträffande skälen för att nu införa denna möjlighet och kriterierna för bedömningen hänvisas till den allmänna motiveringen (avsnitt 7.2).

3 §

I *första stycket* har det förts in ett andra led, av vilket det följer att ett ackordsförslag inte får antas, trots att det är ekonomiskt fördelaktigt för det allmänna, om det med hänsyn till gäldenärens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Härigenom görs det tydligt att prövningen inte kan inskränka sig till enbart en ekonomisk jämförelse av utfallet mellan ackord och ett exekutivt förfarande. Som framgår av den allmänna motiveringen (avsnitt 7.3) är brottsligt eller annat mot samhället illojalt förfarande från företagsledningens sida exempel på sådana omständigheter som kan föranleda att ett ackordsförslag inte antas, trots att det är till fördel för det allmänna i snävt ekonomisk mening. Finns det förutsättningar för att ådöma företagsledaren näringsförbud talar det starkt mot ackord, även

om grunden för näringsförbudet inte är brott. Även andra omständigheter än sådana som är direkt hänförliga till företagsledningen kan tänkas inverka på bedömningen, t.ex. att konkurrensförhållandena är sådana att det framstår som stötande att godta ackordet.

Den bestämmelse om förutsättningarna för att godta ett förslag till frivillig skuldsanering som hittills funnits i tredje stycket har nu i stället arbetats in i 5 §.

4 §

I sin nya lydelse reglerar paragrafen uppgiften att företräda staten som borgenär vid skuldsanering. Uppgiften flyttas nu från skattemyndigheten till kronofogdemyndigheten. Med nedsättning av fordran avses att staten helt eller delvis efterger sin fordran i det första, oreglerade steget av skuldsanering.

Någon motsvarighet till den bestämmelse om inhämtande av yttrande från kronofogdemyndigheten i ackordsärenden som tidigare fanns i paragrafen föreslås inte. De föreskrifter om samråd mellan myndigheterna som kan behövas i den nya ordningen med ett mellan skattemyndigheten och kronofogdemyndigheten delat ansvar bör kunna ges i förordningsform eller genom föreskrifter som utfärdas av Riksskatteverket.

5 §

I paragrafen i dess nya lydelse regleras förutsättningarna för att sätta ned statens fordran i det första, oreglerade steget av skuldsanering eller att godta ett förslag om frivillig skuldsanering i det andra steget. I båda situationerna gäller att förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334) skall vara uppfyllda. Det ställs däremot inte något krav på att uppgörelsen skall vara till fördel för det allmänna.

Genom kopplingen till skuldsaneringslagen avgränsas kretsen av gäldenärer som kan komma i fråga. Sålunda omfattas inte näringsidkare, annat än i den mycket begränsade utsträckning som följer av 4 a § skuldsaneringslagen.

Avsikten är inte att kronofogdemyndigheten i det första steget skall göra någon egen utredning. Myndigheten skall i detta skede endast medverka i uppgörelser där det står klart att skuldsaneringslagens krav är uppfyllda. Förslaget skall normalt ha utarbetats med hjälp av kommunens rådgivare eller på något annat tillförlitligt sätt. Behövs en närmare utredning bör ansökningen avslås. Det kan då i stället bli aktuellt med frivillig skuldsanering hos kronofogdemyndigheten (det andra steget). Vid nedsättning krävs att även övriga berörda borgenärer medverkar. Kravet att dessa gör motsvarande eftergift innebär att alla fordringar i princip skall sättas ned i proportion till beloppet.

För det andra steget (och steg tre) ändras inte förutsättningarna jämfört med vad som hittills gällt enligt 3 § tredje stycket.

6 §

I paragrafen, som är ny, har den bestämmelse om överklagandeförbud som tidigare fanns i 5 § tagits in utan någon ändring.

Tillämpliga delar av sammanfattningen i delbetänkandet Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44)

I betänkandet föreslår kommittén vissa ändringar i bl.a. lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor. Förslagen i denna del sammanfattas på följande sätt.

Reformerat förhandsbesked

Det är varken möjligt eller lämpligt att utforma skattelagstiftningen så att alla olika tänkbara situationer förutses och samtliga oklarheter undanröjs. Prejudikatbildningen inom skatterätten utgår därför ett mycket betydelsefullt komplement till lagstiftningen. I ovissa skattefrågor är snabba klarlägganden till gagn för rättslivet i allmänhet och för den enskildes rättsäkerhet i synnerhet. Prejudikaten från Regeringsrätten ökar effektiviteten i rättstillämpningen och avlastar skattemyndigheter och domstolar.

Kommittén har studerat följande metoder att påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet.

- Förbättrad förtursbehandling inom taxeringsprocessen.
- Överlämnande av fråga från länsrätt till Regeringsrätten.
- Språngrevision.
- Skatteförenklingskommitténs förslag om tolkningsbesked i skattefrågor (Ds Fi 1987:1).

Vår uppfattning är att införandet av en möjlighet för det allmänna att initiera förhandsbeskedsprövningar i vissa fall är den enda verkningsfulla vägen för att på ett effektivt och påtagligt sätt påskynda prejudikatbildningen på skatteområdet. Härigenom skapas också förutsättningar för att bringa klarhet i ovissa skattefrågor utan att skattemyndigheten behöver fatta beslut till den enskildes nackdel.

För att uppnå bästa möjliga samordning och säkerställa att de frågor som väljs ut för en förhandsbeskedsprövning lämpar sig för en sådan prövning bör det allmännas framställningar göras av Riksskatteverket.

Förfarandet bör i allt väsentligt anpassas till det nuvarande förhandsbeskedsinstitutet.

Till skillnad från de förhandsbesked som meddelas efter ansökan av enskild har det allmänna att utgå ifrån omständigheter i ett enskilt ärende som efter yrkande eller ansökan av den enskilde är föremål för skattemyndighetens bedömning. För att ett förhandsbesked skall få lämnas efter framställan av det allmänna krävs att frågan angår en enskild och att den är av vikt för enhetlig lagtolkning och rättstillämpning. Den enskilde skall således betraktas som part i förfarandet. För att den skattskyldige inte skall åsamkas oskäliga kostnader bör han i normalfallet tillerkännas ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Vi föreslår att det allmänna ges möjlighet att initiera förhandsbeskedsprövningar i ärenden som rör samtliga skatter som enligt nuvarande

ordning kan prövas förhandsbeskedsvägen och som handläggs av Skatterättsnämnden som första instans.

Prop. 1997/98:65
Bilaga 1

Ikraftträdande

Vi föreslår att de lagförslag som följer av våra överväganden träder i kraft den 1 januari 1997.

Tillämpliga delar av lagförslagen i delbetänkandet Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhands- besked (SOU 1996:44)

1 Förslag till lag om ändring i lagen (1951:442) om förhands- besked i taxeringsfrågor

Härigenom föreskrivs att 1, 5–6, 8–9, 11–12 §§ lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Förhandsbesked får, om det är av synnerlig vikt för någon, efter ansökan lämnas angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader samt fråga rörande tillämpning av lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst. Gäller ansökningen fråga om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt får förhandsbesked meddelas, om det är av vikt för sökanden.

I frågor som avses i första stycket får förhandsbesked också meddelas, om det är av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Vad som har sagts i första stycket första meningen och andra stycket skall också tillämpas, när ägare till fastighet önskar erhålla förhandsbesked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten. Detsamma gäller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

Förhandsbesked får också lämnas efter ansökan av Riksskatteverket avseende en fråga som angår en enskilds taxering eller skatteberäkning i sådant avseende som avses i första eller tredje styckena om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Som förutsättning gäller härvid att frågan härrör från ett yrkande eller en ansökan som den enskilde framställt till skattemyndighet.

Bestämmelser om rätt att erhålla förhandsbesked finns också i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, fordonsskatte-
lagen (1988:327) och mervärdesskattelagen (1994:200).

5 §¹

¹ Senaste lydelse 1995:582.

En ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig. *Ansökningen* får inte ges in senare än den dag, då deklaration senast skall avlämnas till ledning för det års taxering som frågan avser.

En ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig.

En ansökan av enskild får inte prövas om den kommit in senare än den dag då deklaration senast skall avlämnas till ledning för det års taxering som frågan avser.

En ansökan av Riksskatteverket får inte prövas om den fråga ansökan avser har överklagats till allmän förvaltningsdomstol.

Om fråga i ansökan av Riksskatteverket inte längre angår den enskilde förfaller ansökan.

Vid ansökningen skall fogas all den utredning i ärendet, som står sökanden till buds. Sökanden kan föreläggas att inom viss tid komma in med de ytterligare upplysningar, som nämnden anser sig behöva för att meddela förhandsbesked. I föreläggandet skall det tas in en upplysning om att ansökningen annars kan komma att avvisas.

6 §²

Om ansökningen inte omedelbart avvisas enligt 7 § första stycket, skall riksskatteverkets yttrande inhämtas i ärendet. Riksskatteverket får uppdra åt en tjänsteman vid en skattemyndighet att företräda verket. Avser ansökningen fråga av särskilt intresse för kommun, får denna beredas tillfälle att yttra sig över ansökningen.

Sökanden och riksskatteverket får beredas tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför nämnden.

Om en enskild ansöker om förhandsbesked är Riksskatteverket motpart i ärendet. *Ansöker Riksskatteverket om förhandsbesked* är den enskilde som frågan angår motpart i ärendet.

Part får beredas tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför nämnden. Riksskatteverket får uppdra åt en tjänsteman vid en skattemyndighet att företräda verket. *Avser en ansökan av enskild* fråga av särskilt intresse för kommun, får denna beredas tillfälle att yttra sig över ansökningen.

8 §³

Förhandsbesked skall sändas till *Part* skall underrättas om inne-

¹ Senaste lydelse 1991:177.

² Senaste lydelse 1991:177.

³ Senaste lydelse 1991:177.

sökanden och riksskatteverket i hållet i beslut varigenom Skatterekommenderat brev med mottagningsbevis.

Prop. 1997/98:65
Bilaga 2

rättsnämnden avgör ett förhandsbeskedsärende. Har förhandsbesked meddelats skall underrättelse ske genom delgivning.

9 §¹

Beslut om förhandsbesked får överklagas hos Regeringsrätten av sökanden och riksskatteverket. Riksskatteverket får uppdra åt en tjänsteman vid en skattemyndighet att företräda verket. Vederbörande kommun och landstingskommun får också överklaga beslutet, om förhandsbeskedet avser taxering av fastighet eller såvitt detsamma avser taxering till kommunal inkomstskatt.

Riksskatteverket får överklaga ett förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden.

Riksskatteverket får uppdra åt en tjänsteman vid en skattemyndighet att företräda verket i Regeringsrätten.

Vederbörande kommun och landsting får också överklaga beslutet, om förhandsbeskedet avser taxering av fastighet eller såvitt detsamma avser taxering till kommunal inkomstskatt.

Beslut, varigenom skatterättsnämnden avvisat en ansökan om förhandsbesked, får inte överklagas.

11 §²

Av skatterättsnämnden meddelat Ett förhandsbesked som vunnit förhandsbesked eller, om besvär laga kraft är bindande för skatte- däröver anförts, regeringsrättens i myndigheten i förhållande till den anledning av besvären meddelade enskilde som beskedet angår, om beslut skall lända till efterrättelse vid taxering, som med beskedet avses, om och i den mån den, på vilkens begäran förhandsbeskedet meddelats, därom framställer yrkande. Därvid har denne att meddela erforderliga upplysningar till

¹ Senaste lydelse 1991:177.

² Senaste lydelse 1991:177.

*bedömande av beskedets tillämp-
lighet.*

Prop. 1997/98:65
Bilaga 2

Vad i första stycket är stadgat skall dock icke gälla, därest efter beskedets lämnande vidtagits författningsändring av beskaffenhet att påverka taxeringen i det avseendet beskedet angår.

12 §¹

För ett förhandsbesked skall varje sökande betala en avgift. Avgiften bestäms av skatterättsnämnden med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet till lägst 600 kronor och högst 10 000 kronor. Nämnden får dock om särskilda skäl föreligger bestämma en lägre avgift än 600 kronor eller lämna sökanden förhandsbeskedet utan avgift. Nämndens beslut om avgift får inte överklagas.

För ett förhandsbesked skall varje *enskild* sökande betala en avgift. Avgiften bestäms av skatterättsnämnden med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet till lägst 600 kronor och högst 10 000 kronor. Nämnden får dock om särskilda skäl föreligger bestämma en lägre avgift än 600 kronor eller lämna sökanden förhandsbeskedet utan avgift. Nämndens beslut om avgift får inte överklagas.

Avgiften får tas ut genom postförskott på den försändelse genom vilken förhandsbeskedet enligt 8 § sänds till sökanden. Betalas inte avgiften inom en månad efter det att krav framställts får den tas ut genom utmätning.

Har regeringsrätten undanröjt ett av skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, skall avgiften betalas tillbaka.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

¹ Senaste lydelse 1991:177.

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 17 § samt 6 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.
17 §¹

Eftertaxering får också ske
1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–5.

Eftertaxering får också ske
1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–5,

4. när *förhandsbesked enligt lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor meddelats efter ansökan av Riksskatteverket om ansökan om förhandsbesked kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av året efter taxeringsåret, och*

5. *vid tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt.*

6 kap.
6 §

Skattemyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 5 § eller hinder mot omprövningen föreligger enligt 4 kap. 8 §.

Skattemyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 5 §, hinder mot omprövningen föreligger enligt 4 kap. 8 § eller *den överklagade frågan efter ansökan av Riksskatteverket redan är föremål för prövning enligt lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.*

Ett överklagande förfaller, om skattemyndigheten ändrar beslutet så som den skattskyldige begär.

¹ Senaste lydelse 1991:1902.

Om myndigheten ändrar beslutet på annat sätt än den skattskyldige begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Finns skäl för det, får myndigheten lämna den skattskyldige tillfälle att återkalla överklagandet.

Prop. 1997/98:65

Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

Härigenom föreskrivs att 15 kap. 11 §, 20 kap. 6 § samt 21 kap. 1 och 3 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 kap.

11 §

Efterbeskattning får beslutas om den skattskyldige

1. i en deklARATION eller på annat sätt under förfarandet lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningen,
2. lämnat någon oriktig uppgift i ett mål om skatt enligt denna lag, eller
3. underlåtit att lämna en deklARATION eller en begärd uppgift och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats.

Efterbeskattning får också beslutas

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas, *och*

2. när en ändring föranleds av ett beslut som anges i 8 § andra stycket.

Efterbeskattning får också beslutas

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas,

2. när en ändring föranleds av ett beslut som anges i 8 § andra stycket, *och*

3. när förhandsbesked enligt 21 kap. 1 § meddelats efter ansökan av Riksskatteverket om ansökan om förhandsbesked kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av den i 9 § första stycket angivna tiden

20 kap.

6 §

Skattemyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 5 § eller hinder mot omprövning finns enligt 15 kap. 3 § tredje stycket.

Skattemyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 5 §, hinder mot omprövning finns enligt 15 kap. 3 § tredje stycket *eller den överklagade frågan efter ansökan av Riksskatteverket redan är föremål för förhandsbeskedsprövning enligt 21 kap.*

Ett överklagande förfaller, om skattemyndigheten ändrar beslutet såsom den skattskyldige begär.

Om myndigheten ändrar beslutet på ett annat sätt än den skattskyldige begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Myndigheten

får lämna den skattskyldige tillfälle att återkalla överklagandet om det finns skäl för det.

Prop. 1997/98:65
Bilaga 2

21 kap.

1 §

Den särskilda nämnd som avses i 2 § lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (Skatterättsnämnden) kan på ansökan av den som är eller kan komma att bli skattskyldig enligt denna lag meddela förhandsbesked i frågor som avser den sökandes skattskyldighet. Förhandsbesked får meddelas om det är av vikt med hänsyn till den sökandes intresse eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Förhandsbesked får också lämnas efter ansökan av Riksskatteverket avseende en fråga som angår en enskilds skattskyldighet om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Som förutsättning gäller härvid att frågan härrör från ett yrkande eller en ansökan som den enskilde framställt till skattemyndighet.

3 §

I övrigt gäller bestämmelserna i 2–4 §§, 5 § *andra stycket* och 6–11 §§ lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

I övrigt gäller bestämmelserna i 2–4 §§, 5 § *tredje och fjärde styckena* och 6–11 §§ lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor *i tillämpliga delar*.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 7 §, 6 kap. 1, 3 och 5 §§ samt 8 kap. 4 och 7 §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

7 §¹

Efterbeskattning får ske om den skattskyldige

1. i deklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för beslut rörande beskattningen,
 2. lämnat oriktig uppgift i mål om skatt,
 3. underlåtit att lämna deklaration eller infordrad uppgift, eller,
 4. underlåtit att tillhandahålla begärt varuprov,
- och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats.

Efterbeskattning får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbi-seende,
2. när en ändring föranleds av beslut som anges i 5 § andra stycket.

2. när en ändring föranleds av beslut som anges i 5 § andra stycket,
eller

3. när förhandsbesked enligt 6 kap. 1 § meddelats efter ansökan av Riksskatteverket om ansökan om förhandsbesked kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av den i 6 § första meningen angivna tiden.

6 kap.

1 §²

Den särskilda nämnd som avses i 2 § lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (Skatterättsnämnden) får, efter ansökan av den som är skattskyldig eller avser att bedriva verksamhet eller vidta åtgärd som kan medföra skyldighet att betala skatt, meddela förhandsbesked i frågor som rör beskattningen, om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Vad som sägs i första meningen om Skatterättsnämnden skall i stället gälla för Jordbruksverket och Fiskeriverket när fråga är om avgifter enligt 1 kap. 1 § första stycket 2.

Förhandsbesked får också lämnas efter ansökan av Riksskatteverket avseende en fråga som angår

¹ Senaste lydelse 1991:1906.

² Senaste lydelse 1994:1786.

en enskilds beskattning i det avseende som anges i första stycket första meningen om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Som förutsättning gäller härvid att frågan härrör från ett yrkande eller en ansökan som den enskilde framställt till skattemyndighet.

I fråga om skatteplikt för trycksak enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam kan förhandsbesked också meddelas efter ansökan av den som avser att beställa en trycksak av en skattskyldig.

I frågor som rör beskattning enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi kan förhandsbesked meddelas även efter ansökan av den som i större omfattning förbrukar eller avser att förbruka elektrisk kraft eller bränslen.

3 §¹

Finner myndighet som avses i 1 § med hänsyn till ansökningens innehåll, utredningens beskaffenhet eller andra omständigheter att förhandsbesked inte bör meddelas, skall ansökningen avvisas.

Om ansökningen inte omedelbart avvisas skall Riksskatteverkets eller handsbesked är Riksskatteverket allmänna ombudets yttrande in- eller allmänna ombudet motpart i hämtas i ärendet. Riksskatteverket ärendet. Ansöker Riksskatteverket får uppdra åt tjänsteman vid om förhandsbesked är den enskilde Skattemyndigheten i Kopparbergs som frågan angår motpart i ärenden att företräda verket i ärende om det.

förhandsbesked.

Riksskatteverket får uppdra åt tjänsteman vid Skattemyndigheten i Kopparbergs län att företräda verket i ärende om förhandsbesked.

Ansökan av Riksskatteverket får inte prövas om den fråga ansökan avser har överklagats till allmän förvaltningsdomstol. Om en sådan fråga inte längre angår den enskilde som ansökan avser förfaller ansökan.

5 §

Ett förhandsbesked som har vunnit laga kraft är bindande för statsverket i förhållande till sökanden, om denne yrkar det. Förhandsbeskedet gäller skatt som redovisas efter det att beskedet har meddelats.

Ett förhandsbesked som har vunnit laga kraft är bindande för staten i förhållande till den enskilde som beskedet angår, om denne yrkar det. Ett förhandsbesked som meddelats efter ansökan av enskild

¹ Senaste lydelse 1993:462.

Det får inte avse längre tid än tre år. gällande skatt som redovisas efter det Förhandsbeskedet upphör att gälla vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

att beskedet har meddelats och får inte avse längre tid än tre år. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

8 kap.

4 §¹

Beskattningsmyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 3 § eller hinder mot omprövning föreligger enligt 4 kap. 3 § tredje stycket.

Beskattningsmyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 3 §, hinder mot omprövning föreligger enligt 4 kap. 3 § tredje stycket eller den överklagade frågan efter ansökan av Riksskatteverket redan är föremål för förhandsbeskedsprövning enligt 6 kap.

Ett överklagande förfaller, om beskattningsmyndigheten ändrar beslutet så som den skattskyldige begär.

Om myndigheten ändrar beslutet på annat sätt än den skattskyldige begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Finns skäl för det, får myndigheten lämna den skattskyldige tillfälle att återkalla överklagandet.

7 §²

Ett beslut varigenom förhandsbesked har meddelats får överklagas hos Regeringsrätten av den skattskyldige, annan sökande, Riksskatteverket och det allmänna ombudet.

Ett förhandsbesked får överklagas hos Regeringsrätten av den skattskyldige, annan enskild sökande, Riksskatteverket och det allmänna ombudet.

Riksskatteverket får överklaga ett meddelat förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden.

Överklagande av sökanden, Riksskatteverket eller det allmänna ombudet skall ha kommit in inom en månad från den dag då den som klagar har fått del av förhandsbeskedet. Överklagande av skattskyldig som inte är sökande skall ha kommit in inom en månad från den dag då förhandsbeskedet meddelades.

Överklagande av den skattskyldige, annan enskild sökande, Riksskatteverket eller det allmänna ombudet skall ha kommit in inom en månad från den dag då den som klagar har fått del av förhandsbeskedet. Överklagande av skattskyldig som inte är sökande skall dock ha kommit in inom en månad från den dag då förhandsbeskedet meddelades.

¹ Senaste lydelse 1990:331.

² Senaste lydelse 1993:462.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

Förteckning över remissinstanser beträffande delbetänkandet Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44)

Efter remiss har yttranden kommit in från Justitiekanslern, Finansinspektionen, Riksskatteverket, Riksrevisionsverket, Svea hovrätt, Kamrarrätten i Jönköping, Länsrätten i Göteborgs och Bohus län, Länsrätten i Kronobergs län, Kammarkollegiet, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Företagarnas Riksorganisation, Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorsamfundet, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund och Tjänstemännens Centralorganisation.

Yttranden har också inkommit från Stockholms Handelskammare och Sveriges Fastighetsägareförbund.

Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund och Stockholms Handelskammare hänvisar i sina remissvar till ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation. Svenska Arbetsgivarföreningen har dock anmält en avvikelse från delegationens yttrande.

Sveriges Akademikers Centralorganisation och Tjänstemännens Centralorganisation har avstått från att yttra sig.

Riksskatteverket har bifogat yttranden från skattemyndigheterna i Stockholms, Uppsala, Jönköpings, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs samt Västerbottens län.

Sammanfattningen i promemorian Förslag till ändringar i lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Prop. 1997/98:65
Bilaga 4

promemorian föreslås att samtliga regler om förhandsbesked på skattefrågor förs till lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor. Lagen får en ny rubrik, lagen om förhandsbesked i skattefrågor, och genomgår en modernisering och genomgripande redaktionella ändringar. Gemensamma kriterier för förhandsbesked på skatteområdet kommer härigenom att gälla. Vissa av de bestämmelser som nu återfinns i lagen föreslås flyttas till en ny förordning om förhandsbesked i skattefrågor. Vid översynen beaktas de förslag som Skatteflyktskommittén (Fi 1995:04) lämnat i sitt delbetänkande Översyn av skatteflyktslagen Reformerat förhandsbesked (SOU 1996:44). Därutöver föreslås bl.a. att överklagandetiden för ett förhandsbesked skall vara tre veckor och att möjligheten för kommun och landsting att överklaga förhandsbesked där de inte själva är part utmönstras.

Lagförslag i promemorian Förslag till ändringar i lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Prop. 1997/98:65
Bilaga 5

1 Förslag till lag om ändring i lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor

dels att rubriken till lagen samt 1–12 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 13–16 §§, av följande lydelse,

dels att det närmast före 1, 4, 7, 10, 11, 14 och 16 §§ skall införas sju nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Lag om förhandsbesked i *taxeringsfrågor*

Lag om förhandsbesked i *skattefrågor*

Lagens tillämpningsområde

1 §¹

Förhandsbesked får, om det är av synnerlig vikt för någon, efter ansökan lämnas angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhets- skatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader samt fråga rörande tillämpningen av lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst. Gäller ansökningen fråga om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt får förhandsbesked meddelas, om det är av vikt för sökanden.

Skatterättsnämnden får lämna förhandsbesked i fråga som avser
1. skatt eller avgift för vilken underlaget fastställs enligt taxeringslagen (1990:324),
2. skatt som tas ut enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) samt
4. taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

I frågor som avses i första stycket får förhandsbesked också meddelas, om det är av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Vad som har sagts i första stycket första meningen och andra stycket skall också tillämpas, när ägare till fastighet önskar erhålla förhands-

¹ Senaste lydelse 1995:582.

besked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten. Detsamma gäller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

Bestämmelser om rätt att erhålla förhandsbesked finns också i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, fordonskattelagen (1988:327) och mervärdesskattelagen (1994:200).

2 §¹

Frågor om förhandsbesked prövas av en särskild nämnd, skatterättsnämnden. Den sammanträder på två avdelningar, en för direkt skatt och en för indirekt skatt.

Nämnden består av högst arton ledamöter och högst arton ersättare som regeringen förordnar för högst fyra år. Bland ledamöterna utser regeringen två ordförande och tre vice ordförande.

Ledamöternas och ersättarnas fördelning på avdelningarna bestäms av regeringen.

Förhandsbesked får lämnas efter ansökan av enskild i fråga som avses i 1 § och angår sökanden, om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked meddelas.

Vad som sagts i första stycket gäller även den som

1. beställer en trycksak av en skattskyldig om frågan gäller skatteplikt för trycksak enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam eller

2. i större omfattning förbrukar elektrisk kraft eller bränslen om frågan rör beskattning enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

3 §²

Skatterättsnämnden är beslutförrande när minst sex ledamöter är närvarande. Nämnden är emellertid beslutförrande med färre ledamöter, om tre, bland dem ordföranden, är ense om utgången i ärendet.

Fler än åtta ledamöter får inte delta i nämndens beslut. Bland

Förhandsbesked får lämnas efter ansökan av Riksskatteverket i fråga som avses i 1 § om frågan

1. angår en enskild,
2. är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning och
3. härrör från ett yrkande eller en ansökan som en enskild framställt till skattemyndighet.

¹ Senaste lydelse 1991:177.

² Senaste lydelse 1991:177.

ledamöterna skall ingå en ordförande eller en vice ordförande.

Om det framkommer skiljaktiga meningar vid överläggning tillämpas föreskrifterna i 16 kap. rättegångsbalken om omröstning i tvistemål.

Andra beslut än sådana som avser förhandsbesked eller avvisning enligt 7 § första stycket får fattas av en ordförande eller en vice ordförande ensam.

Ansökan

4 §¹

Ärendena avgörs efter beredning och föredragning av tjänstemän vid skatterättsnämndens kansli. En ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig.

Sakkunnig och, även om hinder för någon ledamot inte föreligger, ersättare får kallas att närvara vid överläggningarna men dock inte delta i nämndens beslut. I ansökan skall sökanden lämna de uppgifter som behövs för att förhandsbesked skall kunna meddelas.

5 §²

En ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig. Ansökningen får inte ges in senare än den dag, då deklaration senast skall lämnas till ledning för det års taxering som frågan avser. Avser en ansökan av enskild fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 får ansökan inte prövas om den kommit in senare än den dag, då deklaration senast skall lämnas till ledning för den taxering som frågan avser.

Vid ansökningen skall fogas all den utredning i ärendet, som står sökanden till buds. Sökanden kan föreläggas att inom viss tid komma in med de ytterligare upplysningar, som nämnden anser sig behöva för att meddela förhandsbesked. I ansökan avser. Om skatteredovisföreläggandet skall det tas in en upplysning om att ansökningen annars kan komma att avvisas. Avser ansökan av enskild fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3, får ansökan inte prövas om den har kommit in efter det att den första redovisningsperiod har börjat som berörs av den fråga som ningen inte avser redovisningsperioder får ansökan inte prövas om den kommit in efter den dag då deklaration senast skall lämnas.

6 §³

Om ansökningen inte omedelbart avvisas enligt 7 § första stycket, får inte prövas om den fråga an-

¹ Senaste lydelse 1991:177.

² Senaste lydelse 1991:177.

³ Senaste lydelse 1991:177.

skall riksskatteverkets yttrande in- sökan avser har överklagats till hämtas i ärendet. Riksskatteverket allmän förvaltningsdomstol. Om en får uppdra åt en tjänsteman vid en fråga inte längre angår den en-skattemyndighet att företräda skilde som är part enligt 8 § för- verket. Avser ansökningen fråga av faller Riksskatteverkets ansökan. särskilt intresse för kommun, får denna beredas tillfälle att yttra sig över ansökningen.

Sökanden och riksskatteverket får beredas tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför nämnden.

Handläggningen

7 §¹

Finner skatterättsnämnden med Sökanden får beredas tillfälle att hänsyn till ansökningens innehåll inom viss tid komma in med de att förhandsbesked inte bör ytterligare upplysningar, som meddelas, skall ansökningen Skatterättsnämnden anser sig be- avvisas. höva för att pröva ansökan om för- handsbesked.

Tas ansökningen upp till pröv- Skatterättsnämnden får begära ning, meddelar nämnden, i den varuprov av sökanden. Görs under- omfattning det anses böra ske, be- sökning eller anlitas sakkunnig för sked hur den till nämnden att utreda en varas beskaffenhet hänskjutna frågan skall bedömas skall sökanden betala kostnaden för vid taxering. Om inte särskilda om- detta om myndigheten inte medger ständigheter föranleder annat, får i undantag. förhandsbeskedet anges endast de grunder, som skall följas vid taxe- ringen.

8 §²

Förhandsbesked skall sändas till Finner Skatterättsnämnden med sökanden och riksskatteverket i hänsyn till ansökans innehåll att rekommenderat brev med mottag- förhandsbesked inte bör meddelas ningsbevis. skall ansökan avvisas. Detsamma gäller om hinder mot att pröva an- sökan föreligger enligt 5 eller 6 §.

9 §³

Beslut om förhandsbesked får Om en enskild ansöker om för- överklagas hos regeringsrätten av handsbesked är Riksskatteverket sökanden och riksskatteverket. motpart i ärendet. Riksskatteverket får uppdra åt en

¹ Senaste lydelse 1991:177.

² Senaste lydelse 1991:177.

³ Senaste lydelse 1991:177.

tjänsteman vid en skattemyndighet att företräda verket. Vederbörande kommun och landstingskommun får också överklaga beslutet, om förhandsbeskedet avser taxering av fastighet eller såvitt detsamma avser taxering till kommunal inkomstskatt.

Beslut, varigenom skatterättsnämnden avvisat en ansökan om förhandsbesked, får inte överklagas.

Ansöker Riksskatteverket om förhandsbesked är den enskilde som frågan angår motpart i ärendet.

Skatterättsnämnden får avvisa en ansökan enligt 8 § utan att ge den som är motpart enligt första eller andra stycket tillfälle att yttra sig i ärendet.

Omröstning

10 §¹

Överklagande enligt 9 § första stycket skall ha kommit in inom en månad från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet.

Om det förekommer skiljaktiga meningar vid överläggning tillämpas föreskrifterna i 16 kap. rättegångsbalken om omröstning i tvistemål.

Förhandsbesked

11 §²

Av skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked eller, om besvär däröver anförts, regeringsrättens i anledning av besvären meddelade beslut skall lända till efterrättelse vid taxering, som med beskedet avses, om och i den mån den, på vilkens begäran förhandsbeskedet meddelats, därom framställer yrkande. Därvid har denne att meddela erforderliga upplysningar till bedömning av beskedets tillämplighet.

I ett förhandsbesked skall Skatterättsnämnden i lämplig omfattning ge besked om hur den fråga som förhandsbeskedet avser skall bedömas i det ärende som frågan avser.

Vad i första stycket är stadgat skall dock icke gälla, därest efter beskedets lämnande vidtagits författningsändring av beskaffenhet att påverka taxeringen i det avseendet

¹ Senaste lydelse 1991:177.

² Senaste lydelse 1991:177.

12 §¹

För ett förhandsbesked skall varje sökande betala en avgift. Avgiften bestäms av skatterättsnämnden med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet till lägst 600 kronor och högst 10 000 kronor. Nämnden får dock om särskilda skäl föreligger bestämma en lägre avgift än 600 kronor eller lämna sökanden förhandsbeskedet utan avgift. Nämndens beslut om avgift får inte överklagas.

Avgiften får tas ut genom postförskott på den försändelse genom vilken förhandsbeskedet enligt 8 § sänds till sökanden. Betalas inte avgiften inom en månad efter det att krav framställts får den tas ut genom utmätning.

Har regeringsrätten undanröjt ett av skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, skall avgiften betalas tillbaka.

13 §

Ett förhandsbesked som vunnit laga kraft är bindande för beskattningsmyndigheten i förhållande till den enskilde som beskedet angår, om denne yrkar det.

Förhandsbeskedet upphör dock att gälla om författningsändringar påverkar den fråga som beskedet avser.

Avgifter

14 §

För ett förhandsbesked skall varje enskild sökande betala en avgift. Avgiften bestäms av Skatterättsnämnden med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

¹ Senaste lydelse 1991:177.

Nämnden får dock om särskilda skäl föreligger lämna sökanden förhandsbesked utan avgift. Regeringen får meddela närmare föreskrifter om avgifternas storlek.

Om Regeringsrätten undanröjer ett förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, skall avgiften betalas tillbaka.

15 §

Avgift som inte har betalats in i rätt tid skall lämnas för indrivning.

Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

Överklagande

16 §

Ett förhandsbesked får överklagas hos Regeringsrätten. Ett beslut om att avvisa en ansökan enligt 8 § eller om avgift enligt 14 § får inte överklagas.

Riksskatteverket får överklaga ett förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997. Bestämmelserna i 14 och 15 §§ tillämpas såvitt gäller förhandsbesked i fråga som avses i 1 § 2 och 3 på ansökan som kommit in efter ikraftträdandet.

2 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen
(1994:200)

Prop. 1997/98:65
Bilaga 5

Härigenom föreskrivs att 21 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1997.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:151) om punktskatter och
prisregleringsavgifter

dels att 6 kap. upphöra att gälla,
dels att 4 kap. 7 skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.
7 §¹

Efterbeskattning få också ske om den skattskyldige

1. i deklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig
uppgift till ledning för beslut rörande beskattningen,

2. lämnat oriktig uppgift i mål om skatt,

3. underlåtit att lämna deklaration eller infordrad uppgift, eller,

4. underlåtit att tillhandahålla begärt varuprov,

och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett
beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats.

Efterbeskattning får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbi-
seende,

2. när en ändring föranleds av beslut som anges i 5 § andra stycket.
2. när en ändring föranleds av beslut som anges i 5 § andra stycket
eller

3. när förhandsbesked enligt lagen (1951:442) om förhandsbesked i skattefrågor meddelats efter ansökan av Riksskatteverket om ansökan om förhandsbesked kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av den i 6 § första meningen angivna tiden.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1997.

¹ Senaste lydelse 1991:1906.

4 Förslag till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327)

Prop. 1997/98:65

Bilaga 5

Härigenom föreskrivs att 68 §¹ fordonsskattelagen (1988:327) skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1997.

¹ Senaste lydelse 1992:1440.

Förteckning över remissinstanser beträffande promemorian Förslag till ändringar i lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Efter remiss har yttranden kommit in från Justitiekanslern, Finansinspektionen, Riksskatteverket, Skatterättsnämnden, Riksrevisionsverket, Svea hovrätt, Kammarrätten i Jönköping, Länsrätten i Göteborgs och Bohus län, Länsrätten i Kronobergs län, Statens jordbruksverk, Fiskeriverket, Kammarkollegiet, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Företagarnas Riksorganisation, Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas riksförbund, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorsamfundet, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund och Tjänstemännens Centralorganisation.

Yttranden har också inkommit från Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening och Sveriges Fastighetsägareförbund.

Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund, Stockholms Handelskammare och Svensk Industriförening hänvisar i sina remissvar till ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation

Statens jordbruksverk, Kammarkollegiet, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Kooperativa förbundet och Tjänstemännens Centralorganisation har avstått från att yttra sig.

Lagrådsremissens lagförslag angående vissa borgenårsfrågor

Prop. 1997/98:65
Bilaga 7

Förslag till lag om ändring i lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.

dels att 2–5 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 6 och 7 §§, och närmast före 1 § en ny rubrik med lydelsen ”Inledande bestämmelse” samt närmast före 2, 4 och 6 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Ackord

2 §¹

Beslut om att anta förslag om ackord *eller godta förslag om frivillig skuldsanering* fattas av *Skattemyndigheten i det län där gäldenärens hemortskommun är belägen. Om gäldenären saknar hemortskommun i landet fattas beslutet av Skattemyndigheten i Stockholms län.*

Beslut om att anta förslag om ackord fattas av *den skattemyndighet som är behörig enligt 2 kap. 1–3 och 5 §§ skattebetalningslagen (1997:483).*

Den skattemyndighet som anges i första stycket får uppdra åt en kronofogdemyndighet att fatta beslut om att anta förslag om ackord.

3 §²

Förslag om ackord får antas om det kan anses fördelaktigt för det allmänna.

Förslag om ackord får antas om det kan anses fördelaktigt för det allmänna *och om annan åtgärd inte behövs från allmän synpunkt.*

Ackordsförslag som inte framställts i konkurs eller enligt lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion får antas endast om övriga borgenärer som ackordet angår godkänner det.

Förslag om frivillig skuldsanering får godtas om förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334) är uppfyllda.

¹ Senaste lydelse 1994:345.

² Senaste lydelse 1996:779.

4 §

I ett ärende om ackord skall kronofogdemyndigheten beredas tillfälle att yttra sig, om det inte kan anses obehövt.

Beslut om nedsättning av fordran och beslut om att godta förslag om frivillig skuldsanering fattas av kronofogdemyndigheten i den region där gäldenärens hemortskommun är belägen. Om gäldenären saknar hemortskommun i landet fattas beslutet av Kronofogdemyndigheten i Stockholm.

5 §

Beslut enligt denna lag får inte överklagas.

Beslut om nedsättning av fordran får fattas och förslag om frivillig skuldsanering får godtas om förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334) är uppfyllda. Beslut om nedsättning av fordran får dock fattas endast om de övriga borgenärer som skuldsaneringen angår gör motsvarande eftergift.

Övriga bestämmelser

6 §

De föreskrifter som behövs för tillämpningen av denna lag meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

7 §

Beslut enligt denna lag får inte överklagas.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1998.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om ackordsförslag som har framställts och ansökan om frivillig skuldsanering som har gjorts före ikraftträdandet.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1997-10-13

Närvarande: regeringsrådet Stig von Bahr, regeringsrådet
Arne Bækkevold, justitierådet Edvard Nilsson.

Enligt en lagrådsremiss den 25 september 1997 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
2. lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,
3. lag om ändring i lagen (1983:1092) med reglemente för Allmänna pensionsfonden,
4. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
5. lag om ändring i lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.,
6. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
7. lag om ändring i lagen (1997:356) om ändring i lagen (1996:1331) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
8. lag om ändring i lagen (1997:524) om ändring i lagen (1996:1344) om ändring i skatteregisterlagen (1980:343).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Ingrid Engquist.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

1 kap. 4 §

I tredje stycket räknas under olika punkter upp personer som skall likställas med skattskyldig. Uppräkningen utvidgas enligt förslaget med en ny punkt 5 avseende delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (HBL) har ålagts betalningsskyldighet för skatt. I författningskommentaren sägs att det rör sig om en ändring i förtydligande syfte och att det av bestämmelsen följer att beslut om betalningsskyldighet för bolagsmän i handelsbolag fattas av skattemyndigheten.

Enligt 2 kap. 20 § HBL svarar bolagsmännen solidariskt för bolagets förpliktelser. Avsikten med den ifrågavarande föreskriften i skattebetalningslagen är tydligen att klargöra att skattemyndigheten har rätt att fastställa sådan betalningsskyldighet för bolagsmännen och därigenom till skapa exekutionstitlar mot dem. Enligt Lagrådets mening kan lagändringen ifrågasättas från två utgångspunkter. För det första är det tveksamt i vad mån fråga är om ett förtydligande och inte en materiell ändring. – För det andra kan den åsyftade innebörden – dvs. att skattemyndigheten

skall ha rätt att fastställa betalningsskyldigheten – inte anses framgå av den föreslagna föreskriften.

Frågan om skattemyndighet är behörig att fastställa betalningsskyldighet enligt 2 kap. 20 § HBL vad gäller skatt har diskuterats sedan lång tid. Olika meningar har framförts bl.a. beroende på vilken typ av skatt det gäller. Vad beträffar källskatt och arbetsgivaravgifter har Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 1990 ref. 50 funnit att skattemyndigheten har behörighet att meddela fastställelsebeslut mot en bolagsman (se också RÅ 1981 Ba 3 och JO:s ämbetsberättelse 1982/83 s. 369–371). När det å andra sidan gäller mervärdesskatt har i olika sammanhang uttalats att skattemyndigheten saknar behörighet att fastställa en bolagsmans betalningsskyldighet och att detta i stället skall ske genom dom eller utslag i mål om betalningsföreläggande, på samma sätt som gäller beträffande civilrättsliga fordringar i allmänhet (se NJA 1994 s. 231 samt JK:s beslut den 1 augusti 1979, dnr 278-79-40; jfr NJA 1976 s. 230). Det finns emellertid också uttalanden av motsatt innebörd (se SOU 1987:10 s. 321 f. och prop. 1995/96:170 s. 147).

Mot denna bakgrund hade det enligt Lagrådets mening – oavsett vad som kan anses vara gällande rätt – varit värdefullt om förslaget, när nu frågan avses att slutligen regleras, belysts ytterligare bl.a. genom en remissbehandling. Med hänsyn till att den föreslagna ordningen tillämpats i praktiken sedan länge beträffande källskatter och arbetsgivaravgifter vill Lagrådet dock inte motsätta sig att en lagreglering nu sker i huvudsak enligt förslaget. Som Lagrådet tidigare anfört ger emellertid den föreslagna bestämmelsen inte något klart uttryck för vad som åsyftas. Om skattemyndighet skall ges rätt att besluta om betalningsskyldighet i förevarande fall bör en uttrycklig bestämmelse härom införas i lagen.

19 kap. 2 och 8 §§

I remissen föreslås att den nuvarande bestämmelsen i 8 § om en lägre räntenivå (basränta) avseende för sent betald skatt till den del skatten inte överstiger 10 000 kr skall upphöra att gälla. I stället införs i 2 § första stycket en regel av innebörd att kostnadsränta skall beräknas efter en räntesats motsvarande basräntan till den del den sammanlagda skatteskulden uppgår till högst 10 000 kr. Förslaget motiveras med att det i skattekontosystemet inte är möjligt att direkt avgöra vilka skatteskulder ett underskott består av. För att man inte skall tvingas att fördela ett underskott på flera skatter bör enligt författningskommentaren ett underskott behandlas på ett och samma sätt oberoende av hur det uppkommit.

Lagrådet inser att svårigheter kan uppkomma när räntereglerna skall tillämpas på en skattskyldig vars underskott består av skatteskulder för vilka gäller olika ränteberäkningsregler. Såvitt Lagrådet kan förstå innebär emellertid de föreslagna ändringarna en lösning på problemet endast i de fall då den sammanlagda skatteskulden understiger 10 000 kr. Till den del skuldbeloppet överstiger 10 000 kr synes reglerna om ränteberäkning även framdeles förutsätta att underskottet i förekommande fall kan fördelas på olika skatter.

Tilläggas kan vidare att lagtexten inte ger klart besked om vilken av flera skatteskulder som skall omfattas av den förmånliga basräntan. An-

tag exempelvis att en fysisk person, som har en inte förfallen skatteskuld enligt 5 § på 45 000 kr, samtidigt har en förfallen skatteskuld på 15 000 kr. För dessa skulder gäller tre olika räntenivåer. Det framgår inte hur förmånsbeloppet i 2 § första stycket skall fördelas mellan dessa skulder.

Med hänsyn till att de föreslagna ändringarna synes underlätta tillämpningen i åtminstone en del fall vill Lagrådet inte motsätta sig att dessa genomförs. Den nya bestämmelsen i 2 § första stycket bör dock förtydligas. Lagrådet finner det vidare angeläget att ränteberäkningsreglerna ses över med inriktning på att åstadkomma ett enklare system.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.

3 §

I första stycket föreskrivs för närvarande att förslag om ackord får antas, om det kan anses fördelaktigt för det allmänna. I lagrådsremissen föreslås det ytterligare villkoret för godkännande av ett ackordsförslag att annan åtgärd inte behövs från allmän synpunkt. Avsikten med detta tillägg är enligt författningsskomentaren att göra det tydligt att det inte enbart handlar om en ekonomisk jämförelse mellan utfallet av ett ackord och utfallet av ett exekutivt förfarande. Som exempel på omständigheter som kan föranleda att ett ackordsförslag inte antas, trots att det är till fördel för det allmänna i snävt ekonomisk mening, nämns i lagrådsremissen att företagsledningen har förfarit brottsligt eller på annat sätt illojalt mot samhället, liksom att förutsättningar finns för att ådöma företagsledaren näringsförbud. Också andra omständigheter sägs kunna inverka på bedömningen, t.ex. att konkurrensförhållandena är sådana att det framstår som stötande att godta ackordsförslaget.

Den nya bestämmelsen har utformats i överensstämmelse med ett förslag av Riksskatteverket, trots att detta förslag under remissbehandlingen kritiserats från flera håll för att inte ge tillräcklig ledning för bedömningen om ett ackordsförslag skall antas eller ej. Att bestämmelsen inte gavs en annan utformning motiverades med att denna utformning överensstämde med vad som gäller på andra rättsområden och fick anses lämplig även i detta sammanhang. Några exempel på förebilder i lagar på andra rättsområden lämnades dock inte.

Lagrådet delar uppfattningen under remissbehandlingen att den nya bestämmelsen från lagteknisk synpunkt inte är tillfredsställande utformad. I stället för att återspegla syftet med bestämmelsen väcker det föreslagna tillägget bl.a. frågan vilka andra åtgärder än godkännande av ett ackordsförslag som "behövs" från allmän synpunkt.

Bestämmelsens nuvarande lydelse ger enligt Lagrådets mening visst utrymme för tolkningen att det inte kan anses fördelaktigt för det allmänna att anta ett ackordsförslag, om denna lösning med hänsyn till att gäldenären har förfarit klandervärd eller av annan anledning framstår som stötande. För att denna innebörd skall komma till tydligare uttryck bör det framgå av lagtexten att det rör sig om dels en renodlat ekonomisk bedömning, dels en lämplighetsbedömning med hänsyn till gäldenärens personliga förhållanden och andra omständigheter.

Med hänvisning till det anförda förordar Lagrådet att 3 § första stycket ges följande lydelse:

Prop. 1997/98:65
Bilaga 8

Förslag om ackord får antas, om det kan anses ekonomiskt fördelaktigt för det allmänna och det inte med hänsyn till gäldenärens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt.

4 §

Enligt förslaget till ändring av paragrafen flyttas uppgiften att företräda staten som borgenär vid skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334) från skattemyndigheten till kronofogdemyndigheten. Sistnämnda myndighet tilläggs borgenärsfunktionen också vid det i lagrådsremissen beskrivna första oreglerade steget av skuldsanering och får därvid möjlighet att under vissa förutsättningar helt eller delvis efterge statens fordran på skatt.

Den föreslagna ordningen innebär, som framhålls i remissen, att kronofogdemyndigheten får dubbla roller vid skuldsaneringsförfarandet, nämligen dels som borgenärsföreträdare, dels som handläggande och beslutande myndighet. Vidare skall enligt förslaget statens borgenärsfunktioner delas upp på två myndigheter. Skattemyndigheten skall sålunda i princip ha kvar borgenärsfunktionen bl.a. vid ackord (2 §). Överflyttningen till kronofogdemyndighet av borgenärsfunktionen vid skuldsanering motiveras med att den nuvarande ordningen med kronofogdemyndigheten som skuldsaneringsmyndighet och skattemyndigheten som borgenärsföreträdare medfört åtskilligt dubbelarbete.

De principiella betänkligheter som kan resas mot att kronofogdemyndigheten får en dubbelroll är enligt Lagrådets mening inte av den arten att Lagrådet har anledning att motsätta sig förslaget. Lagrådet har inte heller anledning att ifrågasätta att den föreslagna ordningen innebär en effektivitetsvinst vad gäller skuldsaneringsarbetet. Vad som möjligen kan diskuteras är om det är lämpligt att på förslaget sätt dela upp statens borgenärsfunktioner på två myndigheter.

Åtminstone i teorin kan beträffande en och samma gäldenär samtidigt uppkomma frågan om ackord eller skuldsanering skall tillämpas. Det är angeläget att utvecklingen på området följs så att åtgärder kan vidtas om den föreslagna ordningen visar sig ge upphov till problem i praktiken.

6 §

Paragrafen innehåller ett bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela de föreskrifter som behövs för tillämpningen av lagen. Av den allmänna motiveringen framgår att bemyndigandet ansetts nödvändigt bl.a. för att Riksskatteverket skall kunna ange riktlinjer för när en skattemyndighet med stöd av 2 § andra stycket skall uppdra åt en kronofogdemyndighet att fatta beslut om att anta förslag till ackord.

I remissen sägs inget om hur bemyndigandet förhåller sig till reglerna om normgivning i 8 kap. regeringsformen. Det framgår således inte om bemyndigandet tar sikte på materiella föreskrifter och – i så fall – hur delegeringens lagenlighet bedömts med hänsyn till reglerna i 8 kap. 3 och 7 §§ regeringsformen. Har avsikten emellertid varit att bemyndigandet

skall avse endast verkställighetsföreskrifter eller andra föreskrifter som regeringen kan meddela med stöd av 8 kap. 13 § regeringsformen, kan det sättas i fråga om bemyndigandet är nödvändigt. Saken bör enligt Lagrådets mening klarläggas under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Prop. 1997/98:65
Bilaga 8

Övriga lagförslag

Förslagen lämnas utan erinran.

Lagrådsremissens lagförslag angående förhandsbesked i skattefrågor

Prop. 1997/98:65
Bilaga 9

1 Förslag till lag om förhandsbesked i skattefrågor

Härigenom föreskrivs följande.

Lagens tillämpningsområde

1 § Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324),
2. skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1 lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), och
4. taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller Riksskatteverket.

Förutsättningar för förhandsbesked

2 § Efter ansökan av en enskild får förhandsbesked lämnas om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Första stycket gäller även den som

1. avser att beställa en trycksak av en skattskyldig om frågan gäller skatteplikt för trycksak enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam eller
2. i större omfattning förbrukar eller avser att förbruka elektrisk kraft eller bränslen om frågan rör beskattning enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

3 § Efter ansökan av Riksskatteverket får förhandsbesked lämnas om

1. frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos skattemyndigheten samt
2. det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

Hur ärendet inleds i Skatterättsnämnden, m.m.

4 § En ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig.

I ansökan skall sökanden lämna de uppgifter som behövs för att förhandsbesked skall kunna lämnas.

5 § Skatterättsnämnden får bereda sökanden tillfälle att inom viss tid komma in med de ytterligare upplysningar, som nämnden anser sig behöva för att pröva ansökan om förhandsbesked.

Skatterättsnämnden får i fråga som avses i 1 § första stycket 2 begära varuprov av sökanden.

Prop. 1997/98:65
Bilaga 9

Tidsfrister

6 § En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag, då deklARATION senast skall lämnas till ledning för den taxering som frågan avser.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder skall ansökan ha kommit in senast den dag då deklARATION senast skall lämnas.

7 § Riksskatteverkets ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av året efter taxeringsåret.

Riksskatteverkets ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut eller, om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, den skattepliktiga händelsen har inträffat.

Motpart

8 § Om en enskild ansöker om förhandsbesked är Riksskatteverket motpart i ärendet.

Om Riksskatteverket ansöker om förhandsbesked är den enskilde som frågan angår motpart i ärendet.

Hinder mot att pröva ansökan

9 § Riksskatteverkets ansökan får inte prövas om den fråga som ansökan avser har överklagats till och anhängiggjorts vid allmän förvaltningsdomstol innan ansökan kommit in till Skatterättsnämnden.

Om en fråga inte längre angår Riksskatteverkets motpart förfaller Riksskatteverkets ansökan.

Avvisning av ansökan

10 § Finner Skatterättsnämnden med hänsyn till ansökans innehåll att förhandsbesked inte bör lämnas skall ansökan avvisas. Detsamma gäller om ansökan kommit in för sent eller om det finns hinder enligt 9 § första stycket mot att pröva ansökan.

En ansökan får avvisas utan att den som är motpart ges tillfälle att yttra sig i ärendet.

Handläggning

11 § Om ansökan inte omedelbart avvisas skall Skatterättsnämnden ge motparten tillfälle att yttra sig skriftligen.

Skatterättsnämnden får bereda parterna tillfälle att muntligen lämna upplysningar inför nämnden.

Omröstning

12 § Om det förekommer skiljaktiga meningar vid överläggningen i Skatterättsnämnden tillämpas vad som föreskrivs i 16 kap. rättegångsbalken om omröstning i tvistemål.

Förhandsbeskedet

13 § I förhandsbeskedet skall Skatterättsnämnden i lämplig omfattning ange hur den fråga som förhandsbeskedet avser skall bedömas.

Förhandsbeskedet skall delges parterna.

14 § Ett förhandsbesked som vunnit laga kraft är bindande för skattemyndigheten och allmän förvaltningsdomstol i förhållande till den enskilde som beskedet angår, om denne yrkar det.

Förhandsbeskedet upphör dock att gälla om en författningsändring påverkar den fråga som beskedet avser.

Avgift, kostnad och ersättning

15 § För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 skall en enskild sökande betala en avgift. Avgiften bestäms av Skatterättsnämnden med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Nämnden får om det finns särskilda skäl lämna ett förhandsbesked utan avgift.

Regeringen får meddela närmare föreskrifter om avgiftens storlek.

Om Regeringsrätten undanröjer ett förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, skall avgiften betalas tillbaka.

16 § Om Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten gör en undersökning eller anlitar en sakkunnig för att utreda en varas beskaffenhet skall sökanden betala kostnaden för detta om nämnden eller Regeringsrätten inte medger undantag.

17 § Avgift enligt 15 § och kostnad enligt 16 § som inte betalats in i rätt tid skall lämnas för indrivning.

Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningbalken ske.

18 § Bestämmelser om ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader i ärenden om förhandsbesked finns i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Prop. 1997/98:65
Bilaga 9

Vilandeförklaring

19 § Om en fråga i ett mål vid en allmän förvaltningsdomstol har samband med en fråga om förhandsbesked som är anhängig i Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten, får domstolen förordna att målet helt eller delvis skall vila till dess att förhandsbeskedet vunnit laga kraft.

Överklagande

20 § Ett förhandsbesked får överklagas hos Regeringsrätten.

Ett överklagande skall ha kommit in till Skatterättsnämnden inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet.

Riksskatteverket får överklaga ett förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden.

21 § Beslut om avvisning av ansökan enligt 10 §, avgift enligt 15 §, kostnad enligt 16 § eller vilandeförklaring enligt 19 § får inte överklagas.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juni 1998, då lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor skall upphöra att gälla.

2. Den nya lagen gäller, om inte annat sägs i 3 eller 4, även vid handläggningen av ansökningar som kommit in till Skatterättsnämnden före ikraftträdandet men då ännu inte prövats.

3. Bestämmelsen i 17 § tillämpas, såvitt gäller kostnader enligt 16 §, endast på ansökningar som kommit in till Skatterättsnämnden efter ikraftträdandet.

4. Om Skatterättsnämnden har lämnat ett förhandsbesked före ikraftträdandet gäller äldre bestämmelser i fråga om tidsfristen för ett överklagande.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Prop. 1997/98:65
Bilaga 9

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter¹

dels att 6 kap. och 8 kap. 7 § skall upphöra att gälla,

dels att 1 kap. 7 §, 5 kap. 5 § och 8 kap. 1 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

7 §²

Hos Jordbruksverket eller Fiskeriverket skall det finnas ett allmänt ombud som för det allmännas talan hos förvaltningsdomstol i mål och ärenden enligt denna lag i vilka Jordbruksverket eller Fiskeriverket är beskattningsmyndighet. *Ombudet skall också yttra sig i sådana ärenden hos Jordbruksverket eller Fiskeriverket som avser förhandsbesked enligt 6 kap.*

Hos Jordbruksverket eller Fiskeriverket skall det finnas ett allmänt ombud som för det allmännas talan hos förvaltningsdomstol i mål och ärenden enligt denna lag i vilka Jordbruksverket eller Fiskeriverket är beskattningsmyndighet.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer förordnar det allmänna ombudet och ersättare för denne.

5 kap.

5 §³

Om ett beskattningsbeslut överklagats, den skattskyldige begärt omprövning eller det annars kan antas att skatten kommer att sättas ned, kan den skattskyldige av beskattningsmyndigheten få anstånd med att betala skatten. Bestämmelserna i 17 kap. 2, 3, 9 och 11 §§ skattebetalningslagen (1997:483) gäller då i tillämpliga delar.

Om ett beskattningsbeslut överklagats, den skattskyldige begärt omprövning, *Riksskatteverket antas sökt om förhandsbesked enligt lagen (1998:000) om förhandsbesked i skattefrågor* eller det annars kan antas att skatten kommer att sättas ned, kan den skattskyldige av beskattningsmyndigheten få anstånd med att betala skatten. Bestämmelserna i 17 kap. 2, 3, 9 och 11 §§ skattebetalningslagen

¹ Senaste lydelse av
6 kap. 1 § 1994:1786
6 kap. 2 § 1991:702
6 kap. 3 § 1996:952
8 kap. 7 § 1993:462.

² Senaste lydelse 1993:462.

³ Senaste lydelse 1997:492.

(1997:483) gäller då i tillämpliga delar.

8 kap.

1 §¹

Beskattningsmyndighetens beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen samt beslut om anstånd med att lämna deklARATION eller betala skatt, om uppdelning av skattebetalning, om återbetalning av skatt och om att avvisa en begäran om omprövning av beskattningsbeslut får överklagas hos länsrätten av den skattskyldige och, i fråga om skatter och avgifter enligt 1 kap. 1 § första stycket 1, av Riksskatteverket samt, i övriga fall, av det allmänna ombudet.

Beslut om skatterevision, föreläggande av vite *och avvisande av ansökan om förhandsbesked* får inte överklagas.

Beslut om skatterevision *och föreläggande av vite* får inte överklagas.

Skattemyndighetens övriga beslut enligt denna lag överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1998.

¹ Senaste lydelse 1995:620.

3 Förslag till lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327)

Prop. 1997/98:65
Bilaga 9

Härigenom föreskrivs i fråga om fordonsskattelagen (1988:327)¹
dels att 68 § skall upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast före 68 § skall utgå.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1998.

¹ Senaste lydelse av 68 § 1996:955.

Härigenom föreskrivs att 1 och 10 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Denna lag gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. *Den tillämpas dock inte i ärenden om förhandsbesked.*

Denna lag gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. *I ärenden om förhandsbesked enligt lagen (1998:000) om förhandsbesked i skattefrågor är lagen tillämplig endast om Riksskatteverket ansökt om förhandsbesked.*

Med avgifter avses i denna lag sådana avgifter som omfattas av lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Med skattskyldig avses den vars skyldighet att betala skatt, tull eller avgift har varit föremål för prövning, liksom den som är ägare till fastighet eller som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

10 §²

Myndighets beslut överklagas hos länsrätt inom vars domkrets beslutet har fattats.

Skatterättsnämndens beslut överklagas hos Regeringsrätten. En annan myndighets beslut överklagas hos den länsrätt inom vars domkrets beslutet har fattats.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1998.

¹ Senaste lydelse 1996:674.

² Senaste lydelse 1997:1099.

5 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen
(1994:200)

Prop. 1997/98:65
Bilaga 9

Härigenom föreskrivs att 21 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) skall upphöra att gälla vid utgången av maj 1998.

Härigenom föreskrivs att 17 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 kap.

2 §

Skattemyndigheten får bevilja anstånd med inbetalning av skatt

1. om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten,

2. om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, eller

3. om den skattskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagats och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Om Riksskatteverket ansökt om förhandsbesked enligt lagen (1998:000) om förhandsbesked i skattefrågor får skattemyndigheten bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som är beroende av utgången i förhandsbeskedsärendet.

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av begäran om befrielse eller omprövning eller med anledning av överklagandet.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 1998.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1998-01-15

Närvarande: regeringsrådet Stig von Bahr, regeringsrådet Arne Bækkevold, justitierådet Edvard Nilsson.

Enligt en lagrådsremiss den 11 december 1997 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om förhandsbesked i skattefrågor,
2. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
3. lag om ändring i fordonsskattelagen (1988:327),
4. lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.,
5. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) och
6. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av hovrättsassessorn Peter Broberg.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om förhandsbesked i skattefrågor

Den föreslagna lagen avses ersätta dels lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor, dels vissa bestämmelser om förhandsbesked i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och i mervärdesskattelagen (1994:200). Förslaget innehåller också den nyheten att Riksskatteverket får möjlighet att ansöka om förhandsbesked i skattefrågor.

Lagrådet tillstyrker att nuvarande bestämmelser om förhandsbesked på skatteområdet förs samman i en ny lag. Vad som föreslagits i remissen om Riksskatteverkets rätt att initiera förhandsbesked föranleder inte heller någon erinran från Lagrådets sida. Några principiella hinder mot att låta det remitterade förslaget ligga till grund för lagstiftning föreligger därför inte. På några punkter finns det dock anledning att diskutera de i remissen valda lösningarna.

Den nu gällande lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor innehåller regler om antalet ledamöter i Skatterättsnämnden (2 §) samt om högsta och lägsta antalet ledamöter som skall delta i nämndens beslut för att den skall vara beslutför (3 §). Någon motsvarighet till dessa regler finns inte i det remitterade förslaget. I den allmänna motiveringen anförs – med hänvisning till den inom Finansdepartementet utarbetade promemorian (dnr Fi96/1652) – att bestämmelser om bl.a. nämndens organisation, antal ledamöter och beslutförhet är av sådan karaktär att de inte är lämpliga att reglera i lag. Härtill kommer, sägs det vidare, att bestämmelserna faller inom regeringens normgivningskompetens som grundas direkt på 8 kap. regeringsformen (RF). Mot denna bakgrund anser regeringen att be-

stämmelserna inte behöver tas in i lag utan kan bestämmas genom en förordning.

Vilka överväganden som lett fram till stånpunkten att bestämmelser om t.ex. antal ledamöter och beslutförhet i Skatterättsnämnden kan regleras i förordning framgår inte av remissen eller den åberopade promemorian. Uppfattningen framstår enligt Lagrådets mening som diskutabel. Föreskrifter som gäller grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet anses allmänt sett böra hänföras till föreskrifter om skatt (jfr prop. 1973:90 s. 302 och t.ex. RÅ 1987 ref. 21 och RÅ 1988 ref. 146). Till grunderna för taxeringsförfarandet hör enligt Lagrådets uppfattning det regelverk som anger av vem och på vilket sätt beslut om underlaget för beskattningen skall fattas.

Ett förhandsbesked som vunnit laga kraft är på yrkande av den enskilde bindande för skattemyndigheten och allmän förvaltningsdomstol (14 §). Grundläggande regler rörande förhandsbeskedsinstitutet synes mot bl.a. denna bakgrund böra hänföras till skatteområdet. De i formellt hänseende viktiga reglerna om antalet ledamöter och beslutförhet i Skatterättsnämnden måste anses tillhöra denna kategori och alltså kräva lagform. För denna stånpunkt talar – förutom regleringen i den nuvarande lagstiftningen om förhandsbesked – också att föreskrifter om exempelvis skattenämnds sammansättning och beslutförhet tagits in i lag (se 2 kap. 5–7 §§ taxeringslagen/1990:324/).

Lagrådet förordar i enlighet med det anförda att reglerna om Skatterättsnämndens sammansättning och beslutförhet tas in i lag. Lagrådet har däremot inget att invända mot att reglerna om beredning och föredragning av ärenden om förhandsbesked tas in i en regeringsförordning.

2 §

Enligt paragrafens första stycke får förhandsbesked lämnas efter ansökan av en enskild om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Något krav på att förhandsbeskedet skall avse sökandens beskattning uppställs inte enligt förslaget. Ett sådant krav gäller däremot i princip enligt nuvarande ordning; se 1 § lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor, 21 kap. 1 § mervärdesskattelagen och 6 kap. 1 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Såvitt framgår av den allmänna motiveringen och författningskommentaren har avsikten inte varit att slopa kravet på att ett förhandsbesked i princip skall gälla sökandens beskattning. Vid föredragningen har också bekräftats att någon sådan ändring av nuvarande ordning inte varit avsedd. Lagrådet förordar därför att första stycket omarbetas så att det klart framgår att ett besked enligt detta stycke bara får lämnas i frågor som rör sökandens egen beskattning.

3 §

I paragrafen regleras den nya möjligheten för Riksskatteverket att få förhandsbesked. Som förutsättning härför gäller enligt lagtexten att frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos skattemyndigheten samt att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

I författningskommentaren anføres att den aktuella frågan dessutom skall vara tvistig mellan den enskilde och skattemyndigheten. För att fastslå att så är fallet måste, enligt kommentaren, frågan ha föranlett ett ställningstagande i sak från skattemyndigheten; det är dock inte nödvändigt att myndighetens inställning i sakfrågan kommit till uttryck i ett taxerings- eller beskattningsbeslut.

Det kan till att börja med konstateras att den i författningskommentaren angivna förutsättningen att frågan skall vara tvistig och ha föranlett ett ställningstagande från skattemyndighetens sida inte har någon täckning i ordalagen i förevarande paragraf. Om dessa förutsättningar skall gälla bör det uttryckligen anges i paragrafen.

Det bör därvid uppmärksammas att det inte är klart vad som menas med att frågan skall vara tvistig och ha föranlett ett ställningstagande i sak från skattemyndigheten utan att detta kommit till uttryck i ett taxerings- eller beskattningsbeslut. Vad gäller den årliga taxeringen föregås en avvikelse från deklarationen i samband med det grundläggande beslutet i regel av ett s.k. övervägande (jfr 3 kap. 2 § taxeringslagen). Om detta är ett sådant ställningstagande som åsyftas i kommentaren är att märka att den bedömning som görs i ett övervägande kan komma att ändras på grund av erinringar från den skattskyldiges sida. Den skattskyldige kan givetvis också ändra inställning med hänsyn till vad som anförs i övervägandet eller i senare skriftväxling inför beslutet. I det sammanhanget bör beaktas 9 § andra stycket vari föreskrivs att Riksskatteverkets ansökan förfaller om en fråga inte längre angår Riksskatteverkets motpart. Härmed avses enligt författningskommentaren att den enskilde frånfällt den ansökan eller det yrkande som ursprungligen framställt av denne hos skattemyndigheten; vid sådant förhållande kan nämligen enligt kommentaren inte göras gällande att den prövade frågan angår den enskilde.

Lagrådet ifrågasätter mot denna bakgrund om det finns anledning att låta Riksskatteverket ansöka om förhandsbesked angående en beskattningsfråga redan innan skattemyndigheten meddelat ett beslut i saken. En sådan ordning kan som framgått komma att medföra onödigt arbete, eftersom ansökningen förfaller om den skattskyldige frånfaller sitt yrkande.

9 §

Som har framgått av vad Lagrådet anfört under 3 § är avsikten med andra stycket att Riksskatteverkets ansökan skall förfalla om den enskilde inte längre vidhåller den ansökan eller det yrkande som han framställt hos skattemyndigheten. Enligt författningskommentaren kan vid sådant förhållande inte göras gällande att den prövade frågan ”angår” den enskilde. Lagrådet delar inte denna uppfattning. Enligt Lagrådets mening måste en fråga rörande beskattningen av en skattskyldig anses angå denne oavsett hans inställning i sak. Den åsyftade innebörden av andra stycket bör i stället uttryckas så att Riksskatteverkets ansökan förfaller om motparten inte längre vidhåller det yrkande eller den ansökan som han framställt hos skattemyndigheten.

15 §

Av första stycket framgår att en enskild sökande i regel skall betala en avgift för förhandsbesked rörande bl.a. inkomstskatt och fastighetstaxering. Avgiften bestäms av Skatterättsnämnden ”med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet”.

Enligt andra stycket får regeringen meddela närmare föreskrifter om avgiftens storlek. I författningskommentaren anføres att det härigenom överläts åt regeringen att bestämma om avgifternas storlek.

Vad som föreslagits beträffande avgiftsuttaget väcker frågan om avgiftsreglernas konstitutionella karaktär. Det skulle kunna göras gällande att utformningen av avgiftsreglerna i så hög grad påverkar den praktiska möjligheten för en enskild att utnyttja förhandsbeskedsinstitutet att avgiftsreglerna bör anses utgöra en integrerad del av systemet och därmed kräva lagform. Bemyndigandet i andra stycket är i så fall oförenligt med reglerna i RF om delegering av normgivning. Å andra sidan är institutet frivilligt och det finns skäl att utgå från att den avgift som den enskilde skall betala även framdeles kommer att understiga Skatterättsnämndens faktiska kostnad för förhandsbeskedet. Med hänsyn härtill får enligt Lagrådets uppfattning övervägande skäl anses tala för att avgiften inte är en skatt och inte heller en sådan betungande avgift som avses i 8 kap. 3 § RF. Regeringen kan då utan bemyndigande meddela föreskrifter i ämnet (jfr 8 kap. 13 § RF).

Något konstitutionellt hinder mot att regeringen utan bemyndigande meddelar föreskrifter rörande avgiftsuttaget föreligger således i och för sig inte. Däremot följer av principen om formell lagkraft att föreskrifter i en förordning inte får strida mot föreskrifter i lag. Regleringen i första stycket kan inte uppfattas på annat sätt än att Skatterättsnämnden tilldelats uppgiften att i det enskilda fallet avgöra vilken avgift som skall tas ut. Utrymmet för regeringen att i en förordning meddela föreskrifter om avgiftens storlek är vid sådant förhållande mycket begränsat. Bemyndigandet i andra stycket framstår därmed som missvisande.

För att undvika motsättningen mellan innehållet i första och andra styckena kan olika lösningar komma i fråga. Ett alternativ kan vara att avstå från avgiftsregleringen i första stycket och i stället ta in samtliga föreskrifter om avgiftens storlek i en regeringsförordning. Möjligt är också att slopa bemyndigandet i andra stycket och uttömmande reglera avgiftsuttaget i lagen. Väljes sistnämnda lösning kan det dock finnas skäl att – såsom skett i den nuvarande lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor (12 § första stycket) – i lagtexten föra in bestämmelser om högsta och lägsta avgift.

20 §

I tredje stycket föreskrivs att Riksskatteverket får överklaga ett förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden. Enligt ett uttalande i den allmänna motiveringen kodifieras härigenom den praxis som innebär att Riksskatteverket får överklaga ett förhandsbesked även om beskedets innehåll har gått emot den enskilde. Under föredragningen i Lagrådet har upplysts att avsikten med bestämmelsen också är att ge Riksskatteverket rätt att överklaga ett förhandsbesked för att kunna få beskedet fastställt genom ett prejudicerande avgörande av Regeringsrätten. För att denna

innebörd skall komma till tydligare uttryck förordar Lagrådet att bestämmelsen avslutas med orden ”och även om någon ändring inte yrkas”. Prop. 1997/98:65
Bilaga 10

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 29 januari 1998

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Peterson, Freivalds, Wallström, Tham, Åsbrink, Schori, Blomberg, Andersson, Winberg, Uusmann, Ulvskog, Sundström, Lindh, Johansson, von Sydow, Klingvall, Åhnberg, Östros, Messing

Föredragande: statsrådet Östros

Regeringen beslutar proposition 1997/98:65 Reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m.m.