

**Förhandsbesked angående inkomstskatt borde inte ha lämnats i en fråga som enbart rör beräkningen av skatten.**

Lagrum:

5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

I 65 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns bestämmelser om hur statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster ska tas ut för fysiska personer. I syfte att begränsa uttaget av den statliga inkomstskatten beslutade riksdagen den 20 november 2013 att höja den nedre skiktgränsen (den s.k. brytpunkten) för beskattningsåret 2014 från 420 800 kr till 435 900 kr (SFS 2013:960). Genom riksdagens beslut den 11 december 2013 återställdes skiktgränsen till 420 800 kr (SFS 2013:1080).

J.L. ansökte hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked beträffande frågan om vilken skiktgräns som skulle tillämpas vid beräkningen av den statliga inkomstskatten på hans beskattningsbara förvärvsinkomster för beskattningsåret 2014. Enligt hans uppfattning hade riksdagens beslut den 11 december inte tillkommit i den ordning som anges i riksdagsordningen. Av reglerna om lagprövning i 12 kap. 10 § regeringsformen följer då att SFS 2013:1080 inte får tillämpas.

*Skatterättsnämnden (2014-07-03, André, ordförande, Svanberg, Bengtsson, Lundström, Pahlsson, Werkell) yttrade: Förhandsbesked – Den statliga inkomstskatten ska beräknas utifrån en nedre skiktgräns på 420 800 kr. – Motivering – – Rättsligt – Lagprövning – Om ett offentligt organ finner att en föreskrift står i strid med en bestämmelse i grundlag eller i annan överordnad författning får enligt 12 kap. 10 § första stycket regeringsformen, RF, föreskriften inte tillämpas. Detsamma gäller om stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid en föreskrifts tillkomst. I paragrafens andra stycke sägs att det vid prövning av en lag särskilt ska beaktas att riksdagen är folkets främsta företrädare och att grundlag går före lag. Motsvarande reglering för domstolar finns i 11 kap. 14 §. – Tidigare fanns en gemensam bestämmelse om lagprövning för domstolar och andra offentliga organ i 11 kap. 14 §. Den innehöll ett uppenbarhetsrekvisit som gällde vid prövning av föreskrifter som riksdagen eller regeringen beslutat. – Uppenbarhetsrekvisitet ansågs innebära att tillämpningen av en bestämmelse måste respekteras så länge den höll sig inom ramen för en möjlig tolkning av bestämmelsen. För att underlåta att tillämpa en föreskrift som riksdagen beslutat fordrades därför att föreskriften materiellt sett var oförenlig med ett grundlagsstadgande eller att det när föreskriften beslutades hade förekommit ett klart och direkt åsidosättande av ett uttryckligt stadgande i grundlag eller riksdagsordningen, RO, om lagstiftningsproceduren som uppenbarligen måste anses vara av väsentlig betydelse för denna (jfr KU 1978/79:39 s. 13). – När uppenbarhetsrekvisitet slopades 2010 gavs i förarbetena vissa exempel på områden där det anses vara av särskild vikt att lagprövningen får*

genomslag såsom vid prövning mot fri- och rättighetsregleringen i 2 kap. RF, tryckfrihetsförordningen och yttrandefrihetsgrundlagen. Vidare sades att det på andra områden, t.ex. när det gällde statsorganens arbetsätt, framstår som motiverat med ett mer begränsat utnyttjande av möjligheten till lagprövning (prop. 2009/10:80 s. 147). – Bestämmelser i RO om utskottsinitiativ, budgetpropositionen och beslut under budgetprocessen – I 3 kap. 7 § första stycket sägs att ett utskott får väcka förslag hos riksdagen i ett ämne som hör till dess beredningsområde (utskottsinitiativ). Finansutskottet får enligt andra stycket i ekonomisk-politiskt syfte väcka förslag även i ett ämne som hör till ett annat utskotts beredningsområde. Bestämmelsen tillkom 1971 då varje utskott gavs möjlighet att självständigt väcka förslag inom sitt kompetensområde. – Initiativrätten syftar till att stärka riksdagens ställning. Den är dock tänkt att användas med varsamhet och politisk enighet ska eftersträvas i de fall ett initiativ kommer i fråga (KU 1970:27). – Av 3 kap. 2 § med tilläggsbestämmelser framgår att regeringen under de år då riksdagsval inte hålls i september, senast den 20 september ska överlämna en budgetproposition till riksdagen. Denna ska innehålla en finansplan och ett förslag till beslut om statsbudgeten. – Enligt 2 § tredje stycket begränsas regeringens möjligheter att därefter lämna en proposition om statens inkomster eller utgifter för det närmast följande budgetåret. Endast om regeringen anser att det finns synnerliga ekonomisk-politiska skäl får en sådan proposition lämnas. – Ordningen för antagande av budgeten, den s.k. rambeslutsmodellen kom till i mitten av 1990-talet i samband med att budgetåret lades om till kalenderår och innebar en förändring jämfört med vad som tidigare hade gällt om antagandet av statsbudgeten. – Med den nya modellen skulle budgetpropositionen göras fullständig, heltäckande och mer översiktlig (jfr 1993/94:TK1 s. 15 f.). Med ett heltäckande budgetförslag avsågs att samtliga förslag borde lämnas samlat vid ett tillfälle. – Regleringen finns i 5 kap. 12 §. Av det första stycket framgår att riksdagen genom lag får besluta att hänföra statsutgifterna till utgiftsområden. – I andra stycket sägs att om riksdagen fattat beslut enligt första stycket, fastställer riksdagen för det närmast följande budgetåret genom ett enda beslut dels en utgiftsram för varje utgiftsområde, dels en beräkning av inkomsterna på statens budget. – Enligt tredje stycket får beslut om anslag eller andra utgifter i staten för närmast följande budgetår inte fattas innan ett beslut fattats enligt andra stycket. Vidare anges att anslag eller andra utgifter fastställs för varje utgiftsområde genom ett enda beslut. – Genom en tilläggsbestämmelse till 5 kap. 12 § (5.12.1) har riksdagen beslutat att hänföra statsutgifterna till utgiftsområden, vilket alltså innebär att rambeslutsmodellen ska tillämpas. – Rambeslutsmodellen anses ha ökat möjligheterna att upprätthålla sunda offentliga finanser och ha underlättat för en minoritetsregering att få budgetpropositionens förslag godkända av riksdagen (jfr SOU 2013:73 s. 15). – Skatterättsnämndens bedömning – A gör gällande att riksdagens beslut att återställa den nedre skiktgränsen till den tidigare nivån har tillkommit genom en ordning som inte är förenlig med rambeslutsmodellen enligt 5 kap. 12 §. – Enligt hans uppfattning följer av såväl lagtextens ordalydelse som förarbetsuttalanden att det inte är möjligt att bryta loss en viss del i ett utgiftsområde för behandling för sig på sätt som skett. – Allmänt sett kan

förfarandefel vara av olika slag och därmed också vara mer eller mindre allvarliga. För att den formella lagprövningen enligt RF ska få genomslag måste det dock vara fråga om ett förfarandefel i något väsentligt hänseende. – Det finns i praxis inte något fall där ett rent förfarandefel har bedömts genom lagprövning. Däremot framförs i doktrinen att ett riksdagsbeslut som fattas med enkel majoritet när en kvalificerad majoritet krävs är exempel på ett förfarande som torde innebära fel i ett väsentligt hänseende (se Holmberg m.fl., Grundlagarna, 3:e uppl., s. 546). – Frågan är om det finns en stadgad ordning för fall som det nu aktuella och vad den ordningen i sådant fall innebär. – Det kan konstateras att ordalydelsen i 5 kap. 12 § inte utesluter ett senare utskottsinitiativ enligt 3 kap. 7 § utanför den ordinarie budgetprocessen. – Riksdagen har också efter utskottsinitiativ beslutat om förslag som haft påverkan på budgeten efter det att budgetpropositionen beslutats. Fråga har då varit om rättelser och lagändringar av enklare beskaffenhet som krävt en skyndsam hantering (jfr riksdagens utredningstjänsts PM med dnr 2013:608). – Det kan jämföras med vad som gäller för regeringen. Enligt 3 kap. 2 § tredje stycket är regeringens möjligheter att lämna en proposition om statens inkomster och utgifter för det närmast följande budgetåret ytterst begränsade redan fr.o.m. den tidpunkt då budgetpropositionen lämnats. – Budgetprocesskommittén övervägde att närmare reglera hur förslag som väckts inom riksdagen och som har en tydlig påverkan på budgeten ska hanteras. Något sådant förslag lämnades dock inte (jfr SOU 2013:73 s. 163 f.). Frågan om en sådan reglering tas inte heller upp i regeringens proposition 2013/14:173 om en utvecklad budgetprocess där delar av betänkandet behandlas. – Mot denna bakgrund och med beaktande av att den lagstiftning som nu är ifrågasatt inte gäller en ökning av den tidigare beslutade utgiftsramen kan det enligt Skatterättsnämndens uppfattning inte fastställas att den stadgade ordningen i väsentligt hänseende har åsidosatts. – Det går därför inte att lagligen underlåta att tillämpa 65 kap. 5 § andra stycket IL i dess lydelse enligt SFS 2013:1080 vid beräkning av den statliga inkomstskatten för J.L. avseende beskattningsåret 2014.

Ledamoten *Gäverth* var skiljaktig och anförde följande. Lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor gäller enligt sin ordalydelse bl.a. skatt som avses i inkomstskattelagen. Detta kan utläsas som att förhandsbesked kan lämnas i frågor rörande vilken skattesats som ska gälla i t.ex. inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet. – Emellertid har jag uppfattat att lagstiftarens syfte med förhandsbeskedsinstitutet är att en skattskyldig ska kunna ställa frågor rörande taxeringen (eller numera beskattningen) och även rörande andra klassificeringsfrågor som har betydelse för beskattningen, men inte explicit rörande vilka skattesatser som ska gälla utan att en taxeringsfråga är för handen. Däremot kan skattesatsen bli en följd av svaret på taxeringsfrågan. – I förevarande fall avser frågan vilken skattesats som ska tillämpas utan att någon specifik taxerings- eller beskattningsfråga är ställd. Mot denna bakgrund anser jag att frågan borde ha avvisats. Överröstad häruti delar jag majoritetens uppfattning i sak.

J.L. överklagade och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att den statliga inkomstskatten för beskattningsåret 2014 skulle beräknas utifrån en nedre skiktgräns om 435 900 kr.

Skatteverket ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2014-11-24, Jermsten, Knutsson, Saldén Enérus, Nymansson, Bull) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

Vad målet gäller

Syftet med J.L:s ansökan till Skatterättsnämnden är att få svar på om en viss lag ska tillämpas eller inte. Den reella innebörden av frågan är att få fastställt vilken nedre skiktgräns som ska tillämpas vid beräkningen av den statliga inkomstskatt som han ska betala för beskattningsåret 2014.

Vad Högsta förvaltningsdomstolen först har att ta ställning till är om den frågan kan prövas inom ramen för ett förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Av 1 och 5 §§ lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor följer att Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild får lämna förhandsbesked i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Även allmänna ombudet hos Skatteverket får ansöka om förhandsbesked. Om en sådan ansökan rör inkomstskatt krävs enligt 6 § bl.a. att frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos Skatteverket samt att Skatteverket har fattat beslut i saken och att beslutet har gått den enskilde emot. Enligt 12 § ska en ansökan avvisas om Skatterättsnämnden finner att ansökans innehåll är sådant att förhandsbesked inte bör lämnas.

Förhandsbeskedsinstitutet innebär för den skattskyldige en möjlighet att i förväg få besked om de skattemässiga konsekvenserna av en framtida transaktion eller olika handlingsalternativ som han eller hon står inför (se SOU 2014:62 bl.a. s. 31, 33 och 59). En ansökan från allmänna ombudet måste avse en konkret frågeställning som grundar sig på redan genomförda handlingar eller åtgärder (s. 35). Den prövning som görs i ett ärende om förhandsbesked angående inkomstskatt avser därmed den skattemässiga behandlingen av den i ansökan beskrivna – tilltänkta eller redan genomförda – rättshandlingen. Frågan som nu inställt sig är om förhandsbesked kan lämnas i en fråga som enbart rör beräkningen av den skatt som en enskild ska betala för ett visst beskattningsår.

Före 1998 års lag om förhandsbesked fanns det bestämmelser om sådana besked i flera olika lagar däribland lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor som gällde bl.a. kommunal och statlig inkomstskatt. Av 1 § framgick att förhandsbesked fick lämnas angående viss fråga som avsåg sökandens *taxering*. När 1998 års lag infördes gällde taxeringslagen (1990:324). Med taxering avsågs enligt 1 kap. 1 § ”fastställelse av underlaget för att ta ut skatt”, däribland kommunal och statlig inkomstskatt. Den slutliga skatten beslutades i två steg. Först fattade Skatteverket ett s.k. grundläggande beslut om årlig taxering enligt 4 kap. 2 § taxeringslagen, dvs. fastställde underlaget för bl.a. inkomstskatt. Därefter fattade Skatteverket enligt 11 kap. 9 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) beslut om skattens storlek enligt taxeringsbeslutet, s.k. grundläggande beslut om slutlig skatt. Beslutet om slutlig skatt var en direkt funktion av taxeringsbeslutet och innebar inget annat än att skatten på underlaget beräknades (se prop. 2010/11:165 s. 287).

Av det anförda följer enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening att ett beslut om slutlig skatt enligt 11 kap. 9 § skattebetalningslagen inte omfattades av begreppet taxering och därmed inte heller av förhandsbeskedsinstitutet.

Frågan är om 1998 års lag om förhandsbesked i skattefrågor har inneburit någon ändring i sistnämnda hänseende.

I 5 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor anges som förutsättning för att förhandsbesked ska lämnas efter ansökan av en enskild att frågan, såvitt här är av intresse, ska avse sökandens *beskattning*. Förklaringen till ordvalet synes vara att tillämpningsområdet för lagen vidgades till att avse även andra skatter och avgifter än sådana som omfattades av taxeringslagen. Någon avsikt att i nu aktuellt hänseende ändra förutsättningarna för att meddela förhandsbesked går inte att utläsa av förarbetena (prop. 1997/98:65).

Att förutsättningarna inte har förändrats vinner även stöd av att det i 9 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor tidigare angavs att en ansökan av en enskild som avsåg t.ex. inkomstskatt skulle göras senast den dag då deklaration senast skulle lämnas till ledning för den *taxering* som frågan avsåg. I samband med att skatteförfarandelagen (2011:1244) infördes och taxeringslagen upphävdes ändrades bestämmelsen och numera görs en hänvisning till den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för *det beslut om slutlig skatt* som frågan avser. Av författningskommentaren framgår att ändringen är föranledd av att termen taxering har utmönstrats ur lagstiftningen såvitt gäller inkomstbeskattningen och att någon ändring i sak inte var avsedd (prop. 2010/11:165 s. 1236).

Av det anförda följer enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening att förhandsbeskedsinstitutet alltjämt är avsett för frågor som har betydelse för att fastställa underlaget för att ta ut inkomstskatt men inte för att räkna ut skatten sedan detta underlag har fastställts. Mot denna bakgrund borde ansökningsenheten ha avvisats.

*Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen.

Mål nr 4383-14, föredragande Cecilia Nermark Torgils

*Litteratur:* prop. 1997/98:65; prop. 2010/11:165 s. 287, 1236; SOU 2014:62 s. 31 ff., 59; Jarnerup, Svensk Skattetidning 1959 s. 246–274.