

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
4383-14

meddelat i Stockholm den 24 november 2014

KLAGANDE

AA

Ombud: Skattejurist Eva Y Nielsen
Skattebetalarnas Servicebyrå AB
Box 3319
103 66 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 3 juli 2014 i ärende dnr 10-14/D, se bilaga (här borttagen)

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen.

Dok.Id 154663

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

I 65 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) 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 återställdes skiktgränsen till 420 800 kr (SFS 2013:1080).

AA 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 prövade ansökan och fann att det inte kunde fastställas att den stadgade ordningen i väsentligt hänseende hade åsidosatts vid riksdagens beslut den 11 december. Den statliga inkomstskatten skulle därför enligt förhandsbeskedet beräknas utifrån en nedre skiktgräns om 420 800 kr.

YRKANDE

AA yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet och förklarar att den statliga inkomstskatten för beskattningsåret 2014 ska beräknas utifrån en nedre skiktgräns om 435 900 kr.

Skatteverket anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad målet gäller

Syftet med AAs 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 ansökningen ha avvisats.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Anita Saldén Enérus, Erik Nymansson och Thomas Bull.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.