

ELEONOR KRISTOFFERSSON

## Lagprövning i Skatterättsnämnden

### Skiktgränsen för statlig inkomstskatt

*Den 7 juli 2014 genomförde Skatterättsnämnden en lagprövning enligt 12 kap. 10 § regeringsformen (1974:152) RF. Lagprövningen avsåg huruvida den stadgade ordningen för visst riksdagsbeslut hade åsidosatts i väsentligt hänseende när den i statsbudgeten beslutade nedre skiktgränsen ändrades till följd av ett utskottsinitiativ. Ändringen ledde till att skiktgränsen sänktes i förhållande till vad som hade beslutats. Skatterättsnämnden ansåg i sitt förhandsbesked att den stadgade ordningen inte hade åsidosatts i väsentligt hänseende.*

#### 1 INLEDNING<sup>1</sup>

Den nedre skiktgränsen för statlig inkomstskatt höjdes genom ett riksdagsbeslut med knapp majoritet den 20 november 2013 från 420 800 kr till 435 900 kr.<sup>2</sup> Till följd av ett utskottsinitiativ sänktes skiktgränsen genom ett nytt riksdagsbeslut med den 11 december 2013 med 159 mot 156 röster till den ursprungliga nivån 420 800 kr. Den 7 juli 2014 genomförde Skatterättsnämnden en lagprövning beträffande huruvida den stadgade ordningen vid tillkomsten av det senare riksdagsbeslutet hade åsidosatts i väsentligt hänseende. I denna artikel återges och diskuteras Skatterättsnämndens förhandsbesked.

#### 2 FÖRHANDBESKEDET

Frågan i Skatterättsnämnden ställdes av en fysisk person som ville få svar på om den statliga inkomstskatten på hans beskattningsbara inkomst för år 2014 skulle beräknas utifrån en nedre skiktgräns på 420 800.<sup>3</sup> Frågeställarens inkomst översteg 435 900 kr. Han ansåg att riksdagens beslut den 11 december, som avsåg sänkningen eller återställandet av skiktgränsen,

1 Stort tack till min kollega vid Örebro universitet professor Joakim Nergelius för värdefulla synpunkter på denna artikel!

2 Se prop. 2013/14:1 Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor, punkt 31 och rskr. 2013/14:56.

3 Se SFS 2013:1080.

inte hade tillkommit i behörig ordning. Som skäl för att Skatterättsnämnden skulle lämna förhandsbesked angav han vikt för hans egen beskattning och en enhetlig rättstillämpning. Skatteverkets inställning var att skiktgränsen 420 800 kr skulle tillämpas.

Skatterättsnämnden prövade först frågan om den skulle genomföra en lagprövning. Skatterättsnämnden konstaterade att det inte fanns något fall i vilket ett rent förfarandefall hade bedömts genom lagprövning. Däremot har det framförts i doktrinen att ett en lagprövning framgångsrikt torde kunna ske när ett riksdagsbeslut som kräver kvalificerad majoritet har fattats med enkel majoritet. En lagprövning ansågs därför möjlig att genomföra. Skatterättsnämnden konstaterade därefter att frågan var om det fanns en ordning och vad den ordningen i så fall innebar. Beträffande denna fråga uttalade Skatterättsnämnden att den ordinarie budgetprocessen enligt ordalydelsen i 5 kap. 12 § riksdagsordningen (1974:153) RO avseende antagande av statsbudget inte utesluter utskottsinitiativ enligt 3 kap. 7 § RO. Med anledning härav, och att riksdagen redan tidigare i vissa fall hade beslutat om mindre avvikelser från beslutad statsbudget på grundval av utskottsinitiativ ansåg Skatterättsnämnden att behörig ordning inte hade åsidosatts i väsentligt hänseende. Beskattning skulle därför ske med tillämpning av en skiktgräns om 420 800 kr.

En ledamot var skiljaktig beträffande huruvida Skatterättsnämnden hade bort lämna förhandsbesked i den här aktuella frågan. Han ansåg att frågan borde ha avvisats, på grund av att det stred emot lagstiftarens syfte med förhandsbeskedsinstitutet att besvara frågan om vilken skattesats som ska tillämpas utan att skattesatsfrågan har samband med en annan beskattningsfråga, såsom t.ex. en klassificeringsfråga.

### 3 BORDE SKATTERÄTTSNÄMNDEN LÄMNA FÖRHANDBESKED ANGÅENDE LAGPRÖVNING BETRÄFFANDE SKIKTGRÄNSEN?

Förhandsbeskedet aktualiserar enligt min uppfattning tre frågor som hänger samman med om förhandsbesked över huvud taget borde ha lämnats, eller om ansökan istället borde ha avvisats. Den första frågan berör Skatterättsnämnden själv i sitt yttrande, den andra lyfts av den skiljaktiga ledamoten och den tredje avser om det var av vikt för den enskilde eller en enhetlig rättstillämpning att få frågan besvarad:

1. Omfattar lagprövningsinstitutet rena förfarandefel?
2. Omfattas rena frågor om tillämplig skattesats av förhandsbeskedsinstitutet?
3. Kan frågan anses vara av vikt för den enskilde eller en enhetlig rättstillämpning?

Vad beträffar om lagprövningsinstitutet omfattar rena förfarandefel stödjer sig Skatterättsnämnden på lagtexten *om stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid föreskriftens tillkomst*<sup>4</sup> och på uttalanden i doktrinen. Ett rättsfall som enligt min uppfattning ger stöd för Skatterättsnämndens uppfattning är HFD 2013 ref. 37. I detta rättsfall var frågan om en bestämmelse i växtskyddsförordningen (2006:817) om rätt till ersättning kunde tillämpas i målet. HFD konstaterade att det inte fanns något bemyndigande i växtskyddslagen (1972:318) som gav regeringen rätt att meddela föreskrifter om rätt till ersättning. I det fallet hade regeringen misstagit sig om sin rätt att utfärda föreskriften, på ett liknande sätt som riksdagen skulle ha gjort i det här fallet, om den hade befunnits agera felaktigt. Jag delar således Skatterättsnämndens uppfattning att ett rent förfarandefel vid en författnings tillkomst kan omfattas av lagprövningsrätten.<sup>5</sup>

Frågan om ifall rena frågor om tillämplig skattesats omfattas av förhandsbeskedsinstitutet reses, som ovan nämnts, av den skiljaktige. Den skiljaktige anser att så inte är fallet och baserar sin tolkning på att det skulle strida mot lagstiftarens syfte med förhandsbeskedsinstitutet att lämna förhandsbesked i denna typ av frågor.

Förfarandet med förhandsbesked regleras i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, FBL. Lagen gäller bl.a. förhandsbesked om skatt som avses i inkomstskattelagen (1999:1229) IL.<sup>6</sup> Förhandsbesked får lämnas i fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning, om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig rättstillämpning.<sup>7</sup>

Förhandsbeskedsinstitutet infördes år 1911, men omfattade då endast stämpelskatteärenden. År 1951 utökades möjligheten till att få förhandsbesked till att även omfatta inkomstskatten. Till en början kunde för-

4 12 kap. 10 § RF.

5 Se även Kristoffersson, Eleonor, Skiktgränsen för statlig inkomstskatt, Skattenytt 2014 s. 145–146.

6 1 § 1 e FHL.

7 5 § 1 st. FHL.

handsbesked endast lämnas om det var av synnerlig vikt för en enskild, men redan år 1960 infördes möjligheten att lämna förhandsbesked i pre-judikatbildande syfte.<sup>8</sup>

Den skiljaktige i det här aktuella förhandsbeskedet anförde att han hade uppfattat att lagstiftarens syfte med förhandsbeskedsinstitutet på så sätt 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 skulle skattesatsen kunna bli en följd av svaret på taxeringsfrågan. I det här aktuella fallet ansåg han att frågan vilken skattesats som skulle tillämpas hade ställts utan att någon specifik taxerings- eller beskattningsfråga hade ställts. Mot denna bakgrund ansåg han att frågan borde ha avvisats.

För egen del anser jag inte att förhandsbeskedsinstitutets syfte i sig är så klart att det kan anses att strida emot syftet med förhandsbeskedsinstitutet att lämna förhandsbesked i ett fall som det här aktuella. Jag delar således majoritetens uppfattning att förhandsbeskedsinstitutet kan användas för att besvara en ren fråga beträffande tillämplig skattesats. Däremot, och därav fråga tre ovan, skulle det kunna ifrågasättas om förhandsbeskedet ändå inte borde ha avvisats, pga. att det inte skulle anses vara av vikt för sökanden eller för en enhetlig rättstillämpning.

Av vikt för sökanden är inte ett särskilt högt krav vad gäller förutsättningarna för att lämna förhandsbesked. När kravet sänktes från *synnerlig vikt* till *vikt* konstaterades att detta kunde leda till ökad arbetsbelastning för Skatterättsnämnden, och i viss mån för HFD, men att det torde leda till att dåvarande skattemyndigheternas och de allmänna förvaltningsdomstolarnas arbete förenklades.<sup>9</sup> Vidare förutsågs den utvidgade rätten leda till rättstillämpningsfördelar för desamma och ”inte minst för de skattskyldiga”.<sup>10</sup> Trots detta anser jag att man skulle kunna ifrågasätta om det verkligen kan anses vara av vikt för sökanden om den lägre skiktgränsen är 420 800 kr eller 435 900 kr tillämpas. I det här fallet angavs som en förutsättning i ansökan om förhandsbesked att den sökande hade inkomster som överstiger 435 900 kr. I och med att sökanden inte har någon valmöjlighet i sitt handlande som skulle kunna påverka sökandens

8 Se prop. 1987/88:65 s. 19–22 för en historisk översikt över förhandsbeskedsinstitutet.

9 Prop. 1987/88:65 s. 40–41.

10 Prop. 1987/88:65 s. 41.

beskattning anser jag inte att det kan anses vara av vikt för sökanden att få ett förhandsbesked. I ett sådant här fall lämpar sig enligt min uppfattning den ordinarie processen i allmän förvaltningsdomstol bättre.

Möjligheten till att lämna förhandsbesked för att skapa en enhetlig rättstillämpning infördes för att det ansågs vara en brist att en begäran om förhandsbesked inte kunde bifallas när denna utslutande kunde motiveras av intresset att få ett vägledande prejudikat.<sup>11</sup> Det är således inte något tvivel om att förhandsbesked kan lämnas enbart i detta syfte. I och med att det i hög grad saknas rättskällor som ger klart besked om ifall en ändring av beslutad budget till statsfinansernas fördel är möjlig efter ett utskottsinitiativ och detta kan påverka den enskildes beskattning,<sup>12</sup> kan det enligt min uppfattning anses finnas ett prejudikatsintresse beträffande denna fråga. Det är också en fråga som berör många skattskyldiga, varför behovet av ett rättsvägladande klargörande kan anses vara särskilt stort. Jag anser således att Skatterättsnämnden gjorde en korrekt bedömning när den valde att besvara frågan i stället för att avvisa begäran om förhandsavgörande.

#### 4 RIKSDAGSBESLUTETS LAGENLIGHET

Som ovan nämnts resulterade Skatterättsnämndens lagprövning i att behörig ordning inte hade åsidosatts i väsentligt hänseende, varför skiktgränsen på 420 800 kr skulle tillämpas. I slutet av år 2013 i samband med att utskottsinitiativet togs anfördes bl.a. följande skäl emot att utskottsinitiativet enligt 3 kap. 7 § RO skulle *strida emot* 5 kap. 12 § RO.<sup>13</sup>

Lagtextens ordalydelse, det vill säga att utgiftsramar och inkomstberäkning ska fastställas i ett enda beslut, talar med styrka för att avsikten varit att det inte ska vara möjligt att delvis ändra rambeslutet i efterhand på det nu föreslagna sättet. Vidare var det grundläggande syftet bakom införandet av rambeslutsmodellen att riksdagen – till skillnad från vad som var fallet enligt den tidigare ordningen – vid ett och samma tillfälle och i ett enda beslut ska ställa regeringens och oppositionens fullständiga budgetförslag mot varandra. Nuvarande riksdagspraxis under 16 år talar

11 Prop. 1960:79 s. 37.

12 Se Kristoffersson, Eleonor, Skiktgränsen för statlig inkomstskatt, Skattenytt 2014 s. s. 144.

13 För en närmare redogörelse om denna fråga i materiellrättsligt hänseende, se Kristoffersson, Eleonor, Skiktgränsen för statlig inkomstskatt, Skattenytt 2014, se 142–144.

också för att det inte bör vara möjligt att i efterhand partiellt ändra rambeslutet.<sup>14</sup>

Den motsatta uppfattningen har motiverats på bl.a. följande sätt. Rambeslutsmodellen syftar till att bidra till en långsiktigt hållbar finanspolitik inbegripet att förhindra försämrade statsfinanser och ökande upplåning. Här är det inte fråga om att försämra statsfinanserna utan om att förbättra dem. Det finns inte heller något uttryckligt förbud i RO mot att riksdagen fattar ett beslut som innebär att inkomsterna i statens budget skulle avvika i positivt hänseende från den beräkning av inkomsterna som fastställts i det första steget. Inte heller finns det någon uttrycklig reglering som innebär en begränsning av motionsrätten eller rätten till utskottsinitiativ med anledning av rambeslutsmodellen. Slutligen finns det inte något hinder när det gäller beslut om utgifterna inom respektive utgiftsområde för att i andra steget föra fram förslag om utgifter som uppgår till ett lägre belopp än den ram riksdagen fastställt.<sup>15</sup>

Som ovan nämnts har Skatterättsnämnden tagit fasta på att den ordinarie budgetprocessen enligt ordalydelsen i 5 kap. 12 § RO inte utesluter utskottsinitiativ enligt 3 kap. 7 § RO, och även att riksdagen redan tidigare i vissa fall hade beslutat om mindre avvikelser från beslutad statsbudget på grundval av utskottsinitiativ. Jag delar helt Skatterättsnämndens bedömning, eftersom det i ett lagprövningsärende av detta slag, som handlar om ifall stadgad ordning i *väsentligt hänseende* har åsidosatts. När innebörden i den stadgade ordningen är oklar, kan inte den stadgade ordningen anses ha åsidosatts i väsentligt hänseende.

## 5 AVSLUTANDE KOMMENTARER

Jag delar Skatterättsnämndens bedömning i det här förhandsbeskedet. Det framstår som korrekt att inte avvisa ärendet, med anledning av att det finns ett prejudikatsintresse. I en lagprövningsfråga beträffande om stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid föreskriftens tillkomst när det inte finns några klara regler som talar *för* att den stadgade ordningen har åsidosatts framstår det som svårt att komma fram till att stadgad ordning har åsidosatts i väsentligt hänseende. Utgången i en prövning utan väsentlighetsrekvisit hade däremot kunnat vara mer oviss.

14 Riksdagens snabbprotokoll 2013/14:40).

15 Se Se 2013/14:KU32.

---

Enligt min uppfattning kan det finnas skäl att se över möjligheten att ändra den beslutade statsbudgeten i efterhand till följd av ett utskottsinitiativ. Rambeslutsmodellens övergripande syfte att riksdagen vid ett och samma tillfälle och i ett enda beslut ska ställa regeringens och oppositionens fullständiga budgetförslag mot varandra blir, som jag ser det, något urvattnat om budgetramen ändå kan ändras i efterhand.

*Jur. dr Eleonor Kristoffersson är professor i skatterätt vid Örebro universitet. Hon är också gästprofessor vid Högskolan i Gävle och vid Salzburgs universitet.*