



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Pontus Servin

# Retroaktivitetsförbudet och dess verkan inom skatterätten

Examensarbete  
20 poäng

Handledare  
Sture Bergström / Mats Tjernberg

Skatterätt

2004/2005

# Innehåll

<b>FÖRORD</b>	<b>6</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>7</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>8</b>
1.1 Ämnesval	8
1.2 Syfte	9
1.3 Frågeställningar	10
1.4 Avgränsningar	10
1.5 Metod och material	11
1.6 Disposition	11
<b>2 FÖRBUD MOT RETROAKTIV LAGSTIFTNING</b>	<b>13</b>
2.1 Bakgrund	13
2.1.1 1809 års regeringsform	13
2.1.2 1974 års regeringsform	14
2.2 Retroaktivitetsförbudet	15
2.3 Föreskrifter	16
2.4 Rekommendationer	17
2.5 Förarbeten	18
2.6 Skatter som omfattas	20
2.7 Retroaktiva effekter	21
<b>3 LEGALITETSPRINCIPEN</b>	<b>22</b>
3.1 Bakgrund	22
3.2 Tillämpningen på skatterätten	22
3.3 Kopplingen till retroaktivitetsförbudet	24
<b>4 SKATTERÄTTSLIGA TOLKNINGSPRINCIPER</b>	<b>25</b>
4.1 Inledning	25

4.2	Tolkning av grundlagsskyddade fri – och rättigheter	26
4.3	Förarbetenas roll i skatterätten	27
4.4	Prejudikatens roll i skatterätten	29
4.5	Regelkonkurrens	29
4.6	Lex Superior-principen	30
<b>5</b>	<b>RÄTTSPRAXIS</b>	<b>31</b>
5.1	Inledning	31
5.2	NJA 1986 s. 428 – Stämpelskatt	31
5.2.1	Kommentarer till rättsfallet	31
5.3	RÅ 1989 ref. 116 (I) – Tolkning av retroaktivitetsförbudet på aktieöverlåtelse	32
5.3.1	Kommentar till rättsfallet	33
5.4	RÅ 1989 ref. 116 (II) – Registreringstidpunkten avgörande för omsättningsskattskyldighetens inträde	33
5.4.1	Kommentarer till rättsfallet	34
5.5	RÅ 1990 ref. 19 – Avgiftsskyldighet	34
5.5.1	Kommentarer till rättsfallet	35
5.6	RÅ 1992 ref. 10 – Engångsskatt	35
5.6.1	Kommentarer till rättsfallet	36
5.7	RÅ 1993 ref. 79 – Statlig avgift	37
5.7.1	Kommentarer till rättsfallet	38
5.8	NJA 2000 s. 132 – Ställföreträdares betalningsansvar	38
5.8.1	Kommentarer till rättsfallet	39
5.9	NJA 2004 s. 299 (I och II) – Ställföreträdares betalningsansvar	40
5.9.1	Kommentarer till rättsfallet	40
<b>6</b>	<b>ANALYS</b>	<b>41</b>
6.1	Inledande kommentarer	41
6.2	Brister i nuvarande reglering	42
6.3	Varför denna utveckling i rättspraxis?	44
6.4	Slutsats	46
	<b>LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>48</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>51</b>

# Sammanfattning

Förbudet att retroaktivt beskatta fysiska och juridiska personer instiftades i svensk lag för tjugofem år sedan genom införande i regeringsformens andra kapitel, dvs. som en del av de grundläggande fri – och rättigheterna. De ideologiska värderingarna härstammar från straffrätten, där det under lång tid varit naturligt att inte bestraffa en handling som inte varit straffbar vid tiden för agerandet.

Retroaktivitetsaspekternas djupt rotade normer, tillsammans med dess status i rättshierarkin torde följaktligen garantera att domstolarna beaktar dess betydelse i rättspraxis. Detta antagande är formellt korrekt, men endast till viss del, eftersom grundlagen enbart skyddar den skattskyldige mot retroaktiva lagar eller föreskrifter som tydligt strider mot förbudet.

Verkan av ett handlande har emellertid konsekvenser som inte alltid uppmärksammas eller har betydelse omedelbart, åtminstone inte skatterättsligt. Situationer kan exempelvis uppkomma där den skattskyldige har fullgjort ett civilrättsligt bindande åtagande, men blir inte skatterättsligt bunden förrän vid en senare tidpunkt. Denna diskrepans är i detta alster omnämnt som retroaktiva effekter och kan lämpligast beskrivas som en anomali mellan skatterätten och civilrätten, där den skattskyldige oftast är den förfördelade parten.

Konkret kan detta innebära att skattesubjekt blir skattskyldiga för transaktioner som inte var skattepliktiga vid tiden för handlingen. Situationer kan exempelvis uppkomma där skattesubjektet har fullgjort de transaktioner som krävs, men skattskyldigheten inträder inte förrän tredje man, vilket oftast är en myndighet, har mottagit och eventuellt registrerat denna begäran. Under denna tid är det fullt möjligt att skattelagstiftningen ändras till den skattskyldiges nackdel utan att retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket RF aktualiseras.

Beaktas aspekter avseende rättssäkerhet och tillit till lagar – särskilt grundlagar, kan det tyckas anmärkningsvärt att det beskrivna scenariot kan uppkomma. Vid närmare granskning av förarbetena till retroaktivitetsförbudet märker man emellertid att egendomliga situationer i det närmaste är ofrånkomliga. Exempelvis lämnades tidpunkten för retroaktivitetsbedömningen utan närmare precisering. De uppenbara bristerna i utformningen av retroaktivitetsförbudet skulle emellertid ”ge skydd i det stora flertalet fall”.<sup>1</sup> Endast god lagstiftningsteknik därefter har hindrat väsentligt fler tvister att nå rättsväsendet.

Av de fall som de facto behandlats av de högsta domstolarna, har eventuellt ett visst mönster kunnat urskönjas. Detta hade ursprungligen ett synsätt som

---

<sup>1</sup> Prop. 1978/79:195 s. 55.

bäst kanske kunde beskrivas som fiskaliskt, vilket praktiskt yttrade sig i en formalistisk bedömning. Anledningen därtill är högst osäker, möjligtvis är det ett utslag av den tidens syn på individ kontra stat, kanske är det för att domstolen varit bunden av uppenbarhetsrekvisitet. Senare praxis har emellertid antytt att domstolarna på senare tid närmat sig syftet med retroaktivitetsförbudet.

# Förord

Det finns av förklarliga skäl en mängd personer som kan lyftas fram i denna kontext, men när nu examensarbetet markerar avslutningen på en rolig och givande studietid i Lund, går mina tankar till min handledare professor Sture Bergström.

Tyvärr rycktes Sture bort från oss som beundrade och såg upp till honom alldeles för tidigt. Saknaden är stor och överskuggar också den glädje jag känner över arbetets slutförande.

Samtidigt vill jag skicka ett varmt tack till docent Mats Tjernberg, som trots bortgången av en nära vän och arbetskollega hade ork och motivation att engagera sig i detta examensarbete.

# Förkortningar

Bet.	Betänkande
FL	Förvaltningslag
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSKT	Svensk Skattetidning

# 1 Inledning

## 1.1 Ämnesval

En retroaktiv lagstiftning medför vanligtvis att de enskilda berövas möjligheterna att kunna förutse de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande. När lagstiftningen aktualiseras är deras rättshandlingar redan gjorda med utgångspunkt från det tidigare rättsläget och de saknar därmed möjlighet att, för den retroaktiva perioden, anpassa sitt agerande efter den nu gällande lagstiftningen. Annorlunda uttryckt, de skatterättsliga förutsättningarna ändras genom tillbakaverkande lagstiftning utan möjlighet för den skattskyldige att påverka situationen. Verkan av de givna förhållandena saknar en vedertagen benämning, men i denna kontext kommer det att beskrivas som retroaktiva effekter.

Konsekvensen av en retroaktiv lagstiftning kan vara uppkomsten av såväl positiva som negativa effekter. Exempel på en positiv effekt kan vara att en tidigare skattepliktig handling plötsligt blir icke skattepliktig, men de flesta bedömer nog emellertid de negativa effekterna som mest påtagliga. Förutom att det strider mot det rättssäkerhetsintresse vårt samhälle är uppbyggt på, torde det även strida mot den skatterättsliga legalitetsprincipen. Vad avser den senare råder det delade meningar i doktrin om principen kan tolkas in i 8 kap. 3 § RF, eller om dess legitimitet följer av den skatterättsliga sedvanerätten, men oavsett förhållningssätt går principen ej att bortse ifrån.<sup>2</sup>

Trots dess relevans har emellertid diskussionen om skatterättslig retroaktivitet haft begränsat utrymme inom doktrinen, såväl före som efter lagens införande.<sup>3</sup> Hagstedt anses allmänt vara bland de första som verkligen berörde frågan i detalj, där eventuella problem förknippade med retroaktiv lagstiftning särskilt uppmärksammades, vilket han uttryckte enligt följande;

*”Lagreglernas funktion som handlingsmönster, samt de enskildas krav på att i rimlig mån kunna förutse de rättsliga konsekvenserna av sina handlingar gör, att en dylik lagstiftnings laglighet och lämplighet kan ifrågasättas.”<sup>4</sup>*

Ovanstående citat har sitt ursprung från tiden före tillkomsten av retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket RF. Förbudet ska alltså numera skydda skattesubjekt för retroaktiv skattelag enligt grundlag. Uttalandet borde därför klassificeras som en kommentar om obsolet -, eller möjligtvis äldre rätt och följaktligen ha ringa relevans för dagens rättsläge.

<sup>2</sup> Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 3.

<sup>3</sup> Hagstedt, Retroaktiv skattelag, 1975, s. 10.

<sup>4</sup> Ibid. s. 9.



Nu förhåller det sig emellertid inte nödvändigtvis så. Bedömningen av retroaktiviteten är nämligen knuten till tidpunkten för skattskyldighetens inträde, vilket medför att det inte är otänkbart att situationer som formellt ej är att anse som retroaktiva, likväl drabbas av retroaktiva effekter. Exempelvis kan nämnas situationer när skattskyldigheten inte är knuten till den specifika handlingen utförd av den skattskyldige, utan istället till externa faktorer så som registrering eller godkännande från en myndighet. Beaktas dessutom avsaknaden av riktlinjer avseende införandetidpunkt eller underrättelse inför kommande förändringar, kan det inte uteslutas att det finns en uppenbar risk att grundlagsskyddet inte hindrar individer från att bli retroaktivt beskattade.

Straffrätten har sedan en lång tid tillbaka varit skyddad mot retroaktiv lagstiftning, men skatterättens motsvarighet är daterad till 1980 och är följaktligen tämligen ny i sammanhanget. Dess förankring i grundlag, dvs. retroaktivitetsförbudet är lex superior, indikerar visserligen dess dignitet, men samtidigt innebär det att eventuellt behövliga korrigeringar inte kan ske i en handvändning. Detta skulle kunna utgöra ett potentiellt motsatsförhållande till övriga delar av skatterätten där förändringstakten får anses vara tämligen hög.

Det är förvisso inte ovanligt att lagar och föreskrifter inom skatterätten vållar problem och frågor runt dess tillämpning, vilket inte minst antalet tvister i Regeringsrätten indikerar på. Särskilt märkligt kan det inte heller anses vara eftersom skatterätten består av ett lapptäcke av olika bestämmelser och undantag. Inte heller detta kan anses vara anmärkningsvärt eftersom nya situationer fortlöpande uppkommer, vilka alla kräver en anpassning av det skatterättsliga reglementet. Däremot är det högst uppseendeväckande om vår grundlag i allmänhet och katalogen av grundläggande fri – och rättigheter i synnerhet, inte är glasklara och inte på något sätt kan ge upphov till tveksamheter. Därtill måste även betänkas att dessa aktualiseras vid varje givet ögonblick eftersom de utgör ramen för all annan lagstiftning.

Denna uppsats behandlar just detta ämne, med fokus på förbudet att retroaktivt beskatta den enskilde. Utgångspunkten är att genom skatterättslig praxis, granska hur rättstillämpningen har hanterat detta potentiella problem.

## 1.2 Syfte

Uppsatsens huvudsakliga syfte är att utreda retroaktivitetsförbudets stringens i förhållande dels till dess ändamål, dels till allmänt vedertagna skatterättsliga principer. Syftet baseras på en studie av den rättspraxis som vuxit fram sedan införandet av grundlagsregeln. Redogörelsen sker följaktligen i ljuset av gällande rätt avseende exempelvis tydlighet och förutsägbarhet. Därtill syftar uppsatsen även till att, i mindre

omfattning, placera retroaktivitetsförbudet i en större kontext med hjälp av dess historiska utveckling och teoretiska referensram.

## 1.3 Frågeställningar

De frågor som uppsatsen avser att besvara är av naturliga skäl nära sammankopplade med syftet. De aktuella frågeställningarna är därför;

- Hur har rättspraxis utvecklats sedan tillkomsten av retroaktivitetsförbudet?
- Är förbudet generellt, eller finns det undantag till detta?
- Är förbudet adekvat i förhållande till de önskemål som uppställs på rättssäkerhet?
- Vilka krav ställs på handlingen för att denna ska skyddas av retroaktivitetsförbudet?
- Är nuvarande reglering och definition av retroaktivitet tillräckligt avgränsad?

## 1.4 Avgränsningar

Detta alster kommer enbart att behandla retroaktivitetsförbudet såsom lagen förekommer inom svensk rätt och några internationella jämförelser kommer ej att göras. Vidare har uppsatsen enbart fokus på skatterättsliga konsekvenser av retroaktivitetsförbudet och övriga rättsområden som berörs, främst straffrätten, skall enbart ses som en hjälp till att förstå lagens syfte och ursprung. Detta kommer främst till uttryck vid valet av relevant praxis, vilken uteslutande behandlar skatterättsliga tvister avseende det aktuella rättsområdet.

Avgränsning görs även till att enbart behandla rättsfall som tagits upp i de högsta domstolarna, dvs. Regeringsrätten och Högsta Domstolen, vilket dels innebär att materialet blir begränsat, dels att endast rättsfall som varit av vikt för rättstillämpningen inkluderats i sammanställningen.

En stor del av framställningen bygger på vedertagna skatterättsliga begrepp och principer såsom behovet av rättssäkerhet och legalitetsprincipen. Inom den skatterättsliga doktrinen försiggår en omfattande diskussion avseende principernas eventuella intolkning i lag eller om det utvecklats ur sedvanerätten. Denna diskussion kommer emellertid inte att beröras vidare, utan dess förekomst och berättigande i svensk rätt tas för given.

Vidare har syftet med uppsatsen varit att ge läsaren en bred förståelse för ämnet snarare än djupgående analyser av utvalda delar. Därmed gör

författaren ej anspråk på att de olika avsnitten skall vara heltäckande beskrivningar för de respektive frågeställningar som där behandlas. Istället representerar avsnitten de urval gjorda med hänsyn till uppsatsens översiktliga syfte. Ofrånkomligen har detta därmed inneburit att vissa delar har fått betydligt mindre utrymme än andra.

## 1.5 Metod och material

Uppsatsen bygger främst på lagtext, förarbeten och rättspraxis, men även skatterättslig doktrin har i valda delar haft en central roll. Den senare har särskilt haft relevans vad avseer den kritiska granskningen av gällande rätt.

Utgångspunkten har naturligtvis varit att objektivt skildra retroaktivitetsförbudet avseende svensk gällande rätt, men samtidigt måste läsaren vara införstådd med problemen detta medför. För det första bör det påpekas att författaren sällan kan vara totalt objektiv eftersom förutsättningen därför kräver att man tar sig an problemet helt nollställd och ovetande. För det andra finns det starka intressen såsom näringspolitiska, privaträttsliga och inte minst fiskala, vilka alla ofrånkomligen är inkorporerade i det aktuella rättsområdet och eftersom skatterätten av naturliga skäl redan är politiserad, kan man inte bortse från de divergerande angreppssätten.

Med vetskap om denna naturliga begränsning, har härigenom valts en metod där syftet med lagstiftningen, i kombination med dess förenlighet med allmänt accepterade skatterättsliga principer, varit centralt för analysen. Därmed är det författarens förhoppning att materialet är tillräckligt nyanserat för att accepteras av läsare med olika infallsvinklar.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med en redogörelse för bakgrunden till retroaktivitetsförbudet genom 1809 års – och 1974 års regeringsform. Avsnittet följs av en beskrivning av gällande rätt samt avgränsningen till att även omfatta föreskrifter. Därefter behandlas förarbetena och de skatter som omfattas, samt konsekvenserna av lagen, vilket här kallas för retroaktiva effekter.

Det tredje kapitlet är en kortare beskrivning av legalitetsprincipen samt hur principen kan kopplas till skatterätten i allmänhet och till retroaktivitetsförbudet i synnerhet.

Efterföljande kapitel behandlar de skatterättsliga tolkningsprinciperna samt betydelsen av förarbeten och prejudikat för rättstillämpningen. Därefter omnämns problemet med regelkonkurrens och hur detta bör lösas.

Kapitel fem består av en genomgång av den rättspraxis som utvecklats genom Regeringsrätten och Högsta Domstolen.

Uppsatsen avslutas med en analys och slutsats.

# 2 Förbud mot retroaktiv lagstiftning

## 2.1 Bakgrund

Visserligen har förbudet mot att retroaktivt stifta skattelag inte funnits i mer än tjugofem år, men tanken bakom retroaktiv lagstiftning har präglat svensk rättsutveckling under en lång tid. Nedan ges en kortare redogörelse för utvecklingen av förbudet mot retroaktiv lagstiftning i svensk rätt.

### 2.1.1 1809 års regeringsform

När 1809 års RF infördes saknades förbud mot retroaktiv skattelagstiftning. Den korta rättighetskatalogen i 16 § i 1809 års RF berörde inte retroaktiv lagstiftning, inte ens en straffrättslig sådan.<sup>5</sup> Inte heller i konstitutionell praxis utvecklades något förbud mot retroaktiv skattelagstiftning under tiden 1809 års RF var gällande, vilket fastslogs genom RÅ 78 1:29 som berörde ett särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt. Denna författning ändrades genom SFS 1972:71 vilken trädde i kraft den 12 april 1972. Ändringen innebar att möjligheterna till avdrag i vissa fall begränsades. Regeringsrätten ansåg dock inte att hinder förelåg för en retroaktiv tillämpning av lagen vid 1972 års taxering, i enlighet med bestämmelserna om ikraftträdandet, detta trots att frågan följaktligen gällde förhållanden före den aktuella lagändringen.

Regeringsrättens avgörande förefaller även vara i linje med den allmänna uppfattningen i doktrinen. Ursprungligen ansågs det legitimt att tillämpa retroaktiva regler utan några större reservationer.<sup>6</sup> Den gällande uppfattningen modifierades senare till att retroaktivitet inte borde tillgripas utan att särskilda skäl förelåg. Sandström konstaterar att doktrinen således snarare såg retroaktivitet enligt 1809 års RF som en lämplighetsfråga snarare än en fråga om legalitet. Denna lämplighetsfråga borde med detta senare synsätt, slutligen avgöras genom att ställa de fiskala fördelarna av retroaktivitet mot det allmänna intresset av rättsäkerhet.<sup>7</sup>

Denna intresseavvägning uppmärksammades speciellt i förarbetena till 1952 års konjunkturskatt. Det primära syftet med lagen var att retroaktivt beskatta vinster i vissa branscher som särskilt gynnats av den tidigare

---

<sup>5</sup> Retroaktiv strafflagstiftning reglerades före tillkomsten av 1974 års RF istället uteslutande genom vanlig lag, se 5 § lagen (1964:163) om införande av brottsbalken.

<sup>6</sup> Eberstein, Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt, 1929, s. 92.

<sup>7</sup> Sandström, Om skattelagars tolkning och tillämpning, 1952, s. 370 ff.

konjunkturuppgången. I förarbetena till lagen uttrycktes allmänt att retroaktivitet inte borde tillgripas utan särskilda skäl. Innebörden av särskilda skäl definierades inte närmare, men konjunkturskatten ansågs tydligen tillräckligt central för att motivera ett retroaktivt införande.<sup>8</sup>

## 2.1.2 1974 års regeringsform

I samband med införandet av den nya regeringsformen tillkom ett uttryckligt förbud mot retroaktiv strafflagstiftning.<sup>9</sup> Ett motsvarande förbud inom skattelagstiftningen lämnades dock oreglerad. Det var emellertid inte självklart att så skulle vara fallet. Redan före tillkomsten av den nya grundlagen diskuterades en utvidgning av retroaktivitetsförbudet till att även omfatta skattelagstiftningen.<sup>10</sup> 1973 års fri- och rättighetsutredning fann emellertid att ett sådant införande inte kunde rekommenderas. I huvudsak lyfte utredningen fram två argument för dess ställningstagande. Dels ansågs det inte möjligt att upprätthålla ett undantagslöst retroaktivitetsförbud utifrån dittillsvarande erfarenheter och att på förhand definiera scenarion när undantag skulle anses legitimt ansågs allt för komplext.

Vidare pekade utredningen på svårigheten att de facto fastställa gränsdragningsproblematiken mellan vad som kan anses vara en retroaktiv lagstiftning och en tillbakaverkande sådan. Med en något diffus motivering förklarade utredningen att det utanför straffrättens område existerade olika uppfattningar om hur retroaktiv lagstiftning skulle definieras.<sup>11</sup>

Utredningens uppfattning om att ett grundlagsförbud mot retroaktiv skattelagstiftning inte borde införas delades även av regeringen<sup>12</sup> och riksdagen.<sup>13</sup> Frågan aktualiserades dock ånyo när Rättighetsutredningen 1978 föreslog ett principiellt förbud mot retroaktiv skattelagstiftning.<sup>14</sup> Visserligen delade även denna utredning den förras problematisering runt en eventuell utvidgning av begreppet retroaktiv lagstiftning, men detta till trots, ansågs likväl ett förbud av retroaktiv lagstiftning lämplig för skatter och avgifter.<sup>15</sup> Utredningens förslag om ett förbud mot retroaktiv skattelagstiftning utmynnade slutligen i en proposition våren 1979, tillsammans med ett antal andra förslag vars ändamål var att stärka fri- och rättigheterna i RF.<sup>16</sup> Ett enhälligt konstitutionsutskott tillstyrkte det föreslagna retroaktivitetsförbudet<sup>17</sup> och sedan förslaget även godkänkts av

---

<sup>8</sup> Prop. 1952:79 s. 35ff och BeU 1952:22 s. 29f.

<sup>9</sup> 8 kap. 1 § tredje stycket RF i dess ursprungliga lydelse (SFS 1974:152) samt SOU 1972:15 s. 108 och 198 och Prop. 1973:90 s. 198 f.

<sup>10</sup> SOU 1975:75 s. 157 ff.

<sup>11</sup> Ibid. s. 248 f.

<sup>12</sup> Prop. 1975/76:209 s. 125 f.

<sup>13</sup> KU 1975/76:56 s. 35 ff.

<sup>14</sup> SOU 1978:34 s. 155 ff.

<sup>15</sup> Ibid. s. 156.

<sup>16</sup> Prop. 1978/79:195 s. 54 ff. och 60 f.

<sup>17</sup> KU 1978/79:39 s. 21 f.

den nyvalda riksdagen hösten 1979, genomfördes lagstiftningen med verkan från och med den 1 januari 1980.<sup>18</sup> Grundlagsförbudet fick därmed den lydelse den fortfarande har i RF 2 kap. 10 §.

## 2.2 Retroaktivitetsförbudet

De grundläggande fri – och rättigheterna återfinns samlade i RF 2 kap, samtliga avsedda att vara rättsligt bindande. Syftet är att ge de enskilda ett skydd mot det allmänna, dvs. i första hand de organ som handhar rättsskipning och förvaltning. Således innefattas domstolar, förvaltningsmyndigheter och regeringen, när dessa handhar förvaltningsuppgifter, samt även privaträttsliga organ som anförtratts förvaltningsuppgifter enligt RF 11:6 3 st.<sup>19</sup>

Eftersom retroaktivitetsförbudet återfinns i detta kapitel av regeringsformen kan detta ses som en särskild rättssäkerhetsgaranti och har därmed karaktären av en s.k. absolut rättighet, dvs. en rättighet som inte kan begränsas utan grundlagsändring.<sup>20</sup> Förbudet mot retroaktiv beskattning återfinns i 2 kap. 10 § andra stycket RF och stadgandet har följande lydelse;

*”Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än vad som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt – eller avgiftsskyldigheten”*

Innebörden av detta retroaktivitetsförbud är att skattskyldiga inte ska utsättas för mer betungande beskattning vid en senare tidpunkt, än vad som gällde vid tillfället för agerandet. Den specifika transaktionen ska annorlunda uttryckt behandlas skatterättsligt likvärdigt, även vid ett senare tillfälle, som den behandlades vid tidpunkten när skattskyldigheten uppkom.

Utöver betydelsen av rättssäkerhet och förutsebart i skatterätten, vilket lyftes fram som tunga argument i förarbeten till retroaktivitetsförbudet,<sup>21</sup> har det i doktrin även framhållits andra aspekter vars betydelse för utformningen av retroaktivitetsförbudet varit centralt.

- Humanitetsaspekten, med implikation att det har ansetts oförenligt med ett liberalt demokratiskt samhälles traditioner att genom sanktioner, skada enskilda för handlingar, vilka inte varit straffbelagda vid den tidpunkt de begåtts.

<sup>18</sup> KU 1979/80:1 och SFS 1979:933.

<sup>19</sup> Strömberg, Sveriges författning, 2001, s.72f.

<sup>20</sup> Ibid. s.72ff.

<sup>21</sup> Se avsnitt angående förarbeten till retroaktivitetsförbudet.

- Likviditetsaspekten, vilken berör skattskyldigas möjligheter att få fram de likvida medel som skall betala en i efterhand införd beskattning. Risken får anses större vid en retroaktiv skatt än vid någon annan, att de skattskyldiga ovetande om den kommande skatten, disponerat sina pengar innan skulden blir känd.
- Subjektaspekten, dvs. i vilken mån det är möjligt att finna rätt skattesubjekt vid en retroaktivt införd beskattning. Problemet bottenar i att skattskyldigheten i vissa scenarion kan övervältras till ett annat subjekt, vilket visserligen anses utgöra ett problem även ifråga om en lagstiftning utan retroaktiva inslag, men där den blir särskilt påtaglig beträffande lagstiftning med tillbakaverkande kraft.<sup>22</sup>

## 2.3 Föreskrifter

Retroaktivitetsförbudet är av störst betydelse vad gäller skattelag, men även verkställighetsföreskrifter omfattas av nämnda lagrum. Konsekvensen därav är att föreskrifter inte får meddelas retroaktivt till enskildas nackdel. Dess självständiga betydelse är emellertid delvis oklar eftersom 8 kap. 3, 5 och 7 § § RF stadgar att inget nytt åliggande för enskild får uppkomma annat än genom lag. Utrymmet för verkställighetsföreskrifter är därmed redan så begränsat att det inte får innebära några väsentliga förändringar av rättsläget enligt lagen.<sup>23</sup>

Gränsdragningen mellan lag och föreskrifter är dock långt ifrån uppenbar. Enligt departementschefen skulle det senare vara tillämpningsföreskrifter av rent administrativ karaktär. Samtidigt skulle ett visst utrymme lämnas för utfyllande av materiella regler. En förutsättning var dock att de lagbestämmelser som skulle kompletteras var så detaljerade att regleringen inte tillfördes något väsentligt nytt.<sup>24</sup> Gränsdragningsproblematiken har debatterats flitigt i doktrinen, vilket bl.a. bottenar i att beroende på tolkning, så kan regeringen kringgå föreskriftsförbudet i 8 kap. 7 § RF vad avser skatt.<sup>25</sup>

Tidpunkten för bedömningen av om föreskriften strider mot retroaktivitetsförbudet görs utifrån den dag då föreskriften börjar gälla.<sup>26</sup> Det är således motsvarande bedömning som görs avseende skattelag. Den stora skillnaden torde istället vara vad som avses med begreppet väsentligt nytt, vilket aktualiseras i de fall föreskrifterna de facto strider mot 2 kap. 10

<sup>22</sup> Hagstedt, Retroaktiv skattelag, 1975, s. 128f. samt s. 179ff.

<sup>23</sup> Prop. 1973:90 s. 211.

<sup>24</sup> Ibid. s. 211.

<sup>25</sup> Problemet berör emellertid främst frågan om regerings normgivningskompetens och utvecklas därför inte ytterligare i detta sammanhang.

<sup>26</sup> Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 143.



§ andra stycket RF. Vissa föreskrifter tillför nämligen inget nytt utan är endast en matematisk omvandling av vad som redan framgår av lagtexten, t.ex. skattetabeller.<sup>27</sup> Dessa har ibland omnämnts kvasiföreskrifter, vilket Hultqvist anser är fel begrepp eftersom de aldrig kan konstituera några retroaktiva verkningar.<sup>28</sup>

## 2.4 Rekommendationer

På motsvarande sätt omfattas inte heller allmänna råd, så som exempelvis SKV: s rekommendationer av retroaktivitetsförbudet.<sup>29</sup> Det är därmed fullt möjligt att SKV utfärdar rekommendationer innehållande tolkningsmodeller som föreslås vara tillämpliga även på transaktioner som företagits före den tid då SKV utfärdade rekommendationerna. Däremot får inte rekommendationer utfärdas med förslag om att själva lagen skall tillämpas retroaktivt.<sup>30</sup>

Rekommendationerna är emellertid inte utan betydelse eftersom Regeringsrätten genom de hänvisningar till källmaterial som lämnas i anslutning till sina referat, ofta betraktar rekommendationerna som ”gällande” för den tid som SKV angivit att de skall vara ”gällande”.<sup>31</sup> Materiella komplikationer kan i detta avseende uppstå då rekommendationerna inte kan stå i strid med retroaktivitetsförbudet formellt, men däremot rent innehållsmässigt.

Särskilt tydligt blir problemet om de aktuella rekommendationerna framstår som en skärpning av det lagrum som avses.<sup>32</sup> Exempelvis kan nämnas att rekommendationens allmänspråkliga betydelse kan framstå som mer betungande än tidigare, eller att den manifesterar en tolkning som går utanför lagregelns språkliga betydelseområde.<sup>33</sup>

---

<sup>27</sup> Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 143.

<sup>28</sup> Ibid. s. 143.

<sup>29</sup> Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 175.

<sup>30</sup> Pahlsson, Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och uttalanden på skatteområdet, 1995 s. 150.

<sup>31</sup> Ibid. s. 148.

<sup>32</sup> Ibid. s. 151.

<sup>33</sup> Ibid. s. 151.

## 2.5 Förarbeten

Genom 1973 års fri – och rättighetsutredning övervägdes en utvidgning av retroaktivitetsförbudet, men utredningen fann att detta ej var möjligt,<sup>34</sup> en uppfattning vilket även departementschefen senare anslöt sig till.<sup>35</sup> Utredningen påpekade att ett eventuellt utvidgat retroaktivitetsförbud, åtminstone analogiskt, skulle kunna omfatta även straffliknande administrativa åtgärder såsom skattetillägg, överlastavgift etc.<sup>36</sup>

Vad beträffade en eventuell retroaktiv skattelag fann utredningen att detta inte var möjligt, primärt av två anledningar. Dels konstaterades att något undantagslöst förbud mot retroaktiv lagstiftning inte upprätthålls inom skatteområdet och att i lagtext därför stipulera när avsteg från huvudregeln ansågs legitimt kunde inte göras. Till detta skulle även ses svårigheten med att förstå när en lag är tillbakaverkande eller hade retroaktiv verkan, vilket var utredningens andra argument mot ett utvidgat retroaktivitetsförbud.<sup>37</sup>

En ny utredning med uppgift att endast granska möjligheten till ett retroaktivitetsförbud avseende skatter och avgifter tillsattes emellertid några år senare. I denna angavs huvudskälet mot retroaktiv lagstiftning vara att;

*”... en sådan lagstiftning bryter mot grundsatsen att man i förväg skall kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande. En medborgare som handlar med utgångspunkt i gällande rätt riskerar att hans handling kommer att bedömas enligt regler som har tillkommit i efterhand, när han inte kan göra gjort.”<sup>38</sup>*

Utredningen poängterade vikten av att skattelagar inte utan starka skäl gavs tillbakaverkande effekt utifrån ett rättssäkerhetsintresse.<sup>39</sup> De fiskala intressena skulle skyddas genom bl.a. effektiva ingripanden mot skattefusk och skatteflykt och en successiv översyn av skattesystemet, men departementschefen ansåg att ändringar de facto måste ske på ett för de enskilda medborgarna godtagbart sätt.<sup>40</sup>

Till skillnad från föregående utredning hävdade den senare att en beskrivning av vad som åsyftades med retroaktiv verkan inte var omöjlig. För det första måste skattskyldighet föreligga, exempelvis genom bosättning i riket och för det andra måste en transaktion av något slag ha ägt rum som utlöst denna skattskyldighet.<sup>41</sup> Vad som skulle divergera mot ett traditionellt

---

<sup>34</sup> SOU 1975:75 s.157ff.

<sup>35</sup> Prop. 1975/76:209 s. 125.

<sup>36</sup> SOU 1978:34 s. 155.

<sup>37</sup> Ibid. s. 155.

<sup>38</sup> Ibid. s. 156.

<sup>39</sup> SOU 1978:34 s. 157.

<sup>40</sup> Prop. 1978/79:195 s. 55.

<sup>41</sup> SOU 1978:34 s. 157.

beskattningsunderlag i denna del framgår inte av förarbetena. Utöver detta föreslog utredningen att den nya grundlagsregeln skulle;

*”... bygga på att tidpunkten för en transaktion (rättshandling) av nu nämnt slag – jämförd med tidpunkten för lagens ikraftträdande – i regel blir avgörande för om lagen är retroaktiv eller inte. I andra fall, där någon rättshandling av angivet slag inte äger rum, kan man utan större svårighet ändå peka ut den omständighet, som direkt utlöser skattskyldigheten.”*<sup>42</sup>

Exempel som anfördes var kontantprincipen vid inkomst av tjänst, dvs. när lön, pension eller annan ersättning som uppbärs, blir tillgänglig för lyftning eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo.<sup>43 44</sup>

Bokföringsmässiga grunder ska användas vid beräkning av inkomst av rörelse och av jordbruksfastighet.<sup>45</sup>

Beräkningen av realisationsvinst ska göras vid den tidpunkt då (den första delen av) köpeskillingen lyfts av säljaren. Poängteras bör dock att enbart ett fullbordat avtal eller transaktion inte skyddas mot retroaktiv lagstiftning utan att minst en del av köpeskillingen mottagits eftersom;

*”... kontantprincipen i detta sammanhang ges en särskild tolkning, en säljare inte kan vara säker på att försäljningen kommer att bli bedömd enligt de vid avtalslutet gällande skattereglerna, om han inte samtidigt får uppbära åtminstone någon del av köpeskillingen.”*<sup>46</sup>

Arvs – och gåvoskatt behandlas enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, dvs. arvsskatt inträder normalt vid arvlåtarens död och gåvoskattskyldigheten vid fullbordad gåva.<sup>47</sup>

Förmögenhetsskatt ska beräknas med hänsyn till förhållandena vid utgången av innevarande beskattningsår, vilket per definition innebär att skatten inte kan utsättas för retroaktivitet.<sup>48</sup>

Utredningen behandlade kortfattat även indirekta skatter och avgifter, utan att reglera dessa med gemensamma bestämmelser. Departementschefen tillstyrkte samtliga dessa avgränsningsmetoder för skattskyldighetens utlösande med motiveringen att de torde *”... ge skydd i det stora flertalet fall.”*<sup>49</sup>

Därutöver föreslogs två undantag från retroaktivitetsförbudet. Dels skulle riksdagen få föreskriva att skatt eller annan avgift togs ut, även i annat fall, om särskilda skäl påkallade detta. Förutsättningen för detta var dock att den

---

<sup>42</sup> Ibid. s. 157.

<sup>43</sup> Ibid. s. 157f.

<sup>44</sup> Detta är numera ändrat och tas upp det år de betalas eller kan disponeras.

<sup>45</sup> Ibid. s. 158.

<sup>46</sup> Ibid. s. 158.

<sup>47</sup> SOU 1978:34 s. 158.

<sup>48</sup> Ibid. s. 158.

<sup>49</sup> Prop. 1978/79:195 s. 55f.

omständighet som utlöste skatt – eller avgiftsskyldigheten inträffade antingen sedan ett av regeringen eller riksdagsutskott framlagt förslag därtill hade lämnats till riksdagen eller sedan regeringen hade lämnat riksdagen meddelande i saken genom en skrivelse. Dels skulle riksdagen även få föreskriva undantag från huvudregeln, om riksdagen fann det påkallat av särskilda skäl i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris.<sup>50</sup>

## 2.6 Skatter som omfattas

Som framgår av lagtexten gäller retroaktivitetsförbudet skatt och statlig avgift. Begreppen i 2 kap. 10 § andra stycket används stringent med övriga delar av RF.<sup>51</sup> Det omfattar därmed samtliga pålagor som brukar rubriceras som skatt, detta oavsett skattens destinatär. Utöver de statliga skatterna, omfattar förbudet således alla former av kommunala skatter.<sup>52</sup>

Eftersom retroaktivitetsförbudet även gäller statliga avgifter, saknar det praktisk betydelse om en pålaga klassificeras som skatt eller avgift, så länge det är fråga om en statlig pålaga. Detta innebär att exempelvis tullar och socialavgifter omfattas av det aktuella lagrummet.

Ej heller begränsas förbudet endast till betungande avgifter som tas ut tvångsvis oberoende av om den enskilde fått en viss förmån eller utnyttjat en viss tjänst, utan även avgifter vars uttagande står i direkt relation till den enskildes agerande. Följaktligen omfattas alla statliga avgifter av offentlighetsrättslig karaktär av retroaktivitetsförbudet.<sup>53</sup> Detta torde även omfatta avgifter som inte regleras i lag enligt 8 kap. 3 § RF.

Vad avser statliga avgifter som erläggs frivilligt som ersättning för en vara eller prestation, torde rättsläget dock vara oklart. Visserligen ska omnämnda avgifter omfattas av retroaktivitetsförbudet enligt förarbetena,<sup>54</sup> där taxorna för de affärsdrivande verken speciellt omnämns, men samtidigt måste betänkas att dessa förrättningar var statligt reglerade vid införandet av förbudet. Numera kan det därför inte uteslutas att en sådan avtalssituation hade reglerats civilrättsligt.

---

<sup>50</sup> Ibid. s. 55.

<sup>51</sup> SOU 1978:34 s.175.

<sup>52</sup> kommunalskatt, landstingsskatt, församlingsskatt och hundskatt.

<sup>53</sup> SOU 1978:34 s.175.

<sup>54</sup> Ibid. s.175f.

## 2.7 Retroaktiva effekter

Vid utformningen av retroaktivitetsförbudet valdes, som tidigare berörts,<sup>55</sup> den omständighet som utlöst skatt – eller avgiftsskyldigheten som avgörande för bedömningen av lagrummets tillämpning. Den bakomliggande tanken var att skattskyldigheten normalt utlöses av en rättshandling i form av en faktisk transaktion, t.ex. att kontant betalning erläggs. I de fall där det inte var någon faktisk transaktion som utlöste skattskyldigheten, borde man enligt förarbetena, ändå oftast utan större svårighet kunna peka ut den omständighet som var avgörande för retroaktivitetsbedömningen.<sup>56</sup>

Förarbetsuttalandet överensstämmer visserligen med flertalet av de uppkomna skatterättsliga problemen, dock inte samtliga, eftersom den valda avgränsningen inte utgör ett skydd för den skattskyldige mot de retroaktiva effekter som kan uppstå. Vad som här åsyftas är situationer som inte nödvändigtvis formellt sett är av retroaktiv karaktär till sitt ursprung, men där konsekvenserna för de drabbade likväl blir av retroaktiv art. Förhållandet kan uppstå då rättsregler visserligen inte skall tillämpas tillbaka i tiden, men däremot i framtiden på äldre saklagen.

Retroaktiva effekter kan exempelvis uppkomma i situationer där egendom som tidigare varit fri från reavinst – eller förmögenhetsskatt för framtiden börjar beskattas. Det kan även gälla situationer där skatt införs eller höjs på redan genomförda civilrättsligt bindande transaktioner.

Exemplifieringen belyser problemets mångfacetterade omfång, där i princip samtliga skatterättsliga områden kan drabbas av retroaktiv skatt, trots det uttryckliga förbudet i 2 kap. 10 § andra stycket RF. Luckor i en grundlagsskyddad regel får anses tämligen anmärkningsvärt och inte blir det mindre besynnerligt genom att lagstiftaren verkar ha varit medveten om dessa brister vid införandet av regleringen.<sup>57</sup>

---

<sup>55</sup> Se avsnitt 2.5 avseende förarbeten.

<sup>56</sup> SOU 1978:34 s. 157.

<sup>57</sup> SOU 1978:34 s. 158 samt s. 160f.

# 3 Legalitetsprincipen

## 3.1 Bakgrund

Precis som retroaktivitetsförbudet,<sup>58</sup> kan legalitetsprincipen härledas från straffrätten, där denna i huvudsak har respekterats inom svensk rätt i åtminstone 200 år.<sup>59</sup> Von Feuerbach gav principen den klassiska formuleringen; ”*nulla poena sine lege, nulla poena sine crimine, nullum crimen sine poena legali*” (inget straff utan lag, inget straff utan brott, inget brott utan kriminalisering genom lag.)<sup>60</sup> Inom straffrätten fungerar legalitetsprincipen som en garanti för rättssäkerheten genom att ställa sådana krav på lagstiftningen att medborgarna kan förutse när och – i viss mån – hur de kan komma att bli föremål för straffrättsliga ingripanden.<sup>61</sup>

Syftet att den enskilde skall erhålla ett rättsäkerhetskydd mot det allmänna, upprätthålls genom principens mångfaldiga attribut. Dels uppställs krav på lagstiftningens begriplighet och precision, dels måste ”*nullum crimen sine lege scripta*”, dvs. stöd måste finnas för handlingen i skriven lag. Ytterligare en aspekt av principen markerar förbudet mot att tillåta analogisk rättstillämpning till den tilltalades nackdel.<sup>62</sup>

Tillämpningen av legalitetsprincipen är dock inte universal och inte heller applicerbar på samtliga rättsområden i den omfattning som gäller för straffrätten med dess indispositiva karaktär. Exempelvis kännetecknas civilrätten av att till stor del vara dispositiv och skatterätten torde inta en position mellan dessa två rättsområden.

## 3.2 Tillämpningen på skatterätten

Redan 1881 påtalade Rydin den enskildes rätt att ej betungas av mer skatt än vad som anges i lag och 1889 uppmärksammade Davidson behovet av en klar lagstiftning och att denna drog gränserna för vad som var fritt vid taxering.<sup>63</sup>

Formuleringen till den skatterättsliga satsen ”*nullum tributum sine lege*” (ingen skatt utan stöd i lag), växte successivt fram, vilket skulle ses som en

---

<sup>58</sup> Se avsnittet avseende den successiva framväxten av retroaktivitetsförbudet.

<sup>59</sup> Jareborg, Allmän kriminalrätt, 2002, s. 57.

<sup>60</sup> Ibid. s. 57.

<sup>61</sup> Ibid. s. 57f.

<sup>62</sup> Ibid. s. 57f.

<sup>63</sup> Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 75.

motsvarighet till straffrättens *nulla poena sine lege*.<sup>64</sup> Ljungman motiverade behovet för en skatterättslig legalitetsprincip med att;

*”... inom RR kompetensområde kan väl stundom förmärkas en viss – ur rättssäkerhetssynpunkt betänklig – tendens att suppleras luckor och inkonsekvenser i skatteförfattningarna genom en extensiv, analogiserande tolkning.”*<sup>65</sup>

Det råder emellertid delade uppfattningar i doktrinen avseende hur långtgående den skatterättsliga legalitetsprincipen beaktas av rättstillämparen. Anledning härtill torde främst vara svårigheten att värdera en princip som de facto saknar tydliga avgränsningar. Istället har tendensen varit att doktrinen tar fasta på det mått av lagbundenhet som Regeringsrätten uppvisar. Metoden kanske inte kan styrka principens existens, men den vederlägger åtminstone dess betydelse vid avsaknad av lagbundenhet.

Bergström anser att Regeringsrätten på senare tid visat sig klart mer bunden av lagtexten än vad som tidigare varit fallet,<sup>66</sup> vilket då skulle kunna tolkas som en tilltagande acceptans för legalitetsprincipen inom skatteområdet. Detta resonemang baserar Bergström primärt på RÅ 1998 ref. 27, där Regeringsrätten uttryckligen klargjorde att lagtexten skulle tillämpas enligt sin ordalydelse. Därmed ansåg Bergström att det tidigare plenimålet RÅ 1985 1:85 inte längre kunde anses vara vägledande.<sup>67</sup> I det målet fann majoriteten att en strikt lagtolkning uppenbart inte uppfyllde lagens ursprungliga syfte och Regeringsrätten ansåg det ej oförenligt med lagtextens ordalydelse att därmed tolka in ytterligare rekvisit. Bergström har dessutom ställt sig tveksam till plenimålets rättsliga betydelse, eftersom han är av den åsikten att rättsfrågan i själva verket var ett semantiskt fel i lagtexten.<sup>68</sup>

Denna slutsats står emellertid inte oemotsagd i doktrinen. Exempelvis anser Grosskopf & Rabe att det är tveksamt vilken betydelse principen har idag och att det inte går att klart påvisa legalitetsprincipens betydelse i svensk skatterätt. Författarna tycker snarare att principen fått en minskad betydelse i senare praxis, där en friare rättstillämpning, dvs. en mindre bundenhet till lagtexten, tycks växa fram.<sup>69</sup>

Peczenik intar ett mer neutralt förhållningssätt och menar att legalitetsprincipen talar mot en analogisk och extensiv tolkning av bestämmelser, men något kategoriskt analogiförbud finns inte.<sup>70</sup> Hultqvist

---

<sup>64</sup> Ljungman, Om skattefordran och skatterestitution, 1947, s. 22.

<sup>65</sup> Ibid. s. 22.

<sup>66</sup> Bergström, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, 2003 s. 2.

<sup>67</sup> Ibid. s. 2ff.

<sup>68</sup> Ibid. s. 3f.

<sup>69</sup> Grosskopf, och Rabe, Det svenska skattesystemet, Individbeskattningen och företagsbeskattningen, 1994, s. 739.

<sup>70</sup> Peczenik, Juridikens teori och metod, 1995, s. 56.

menar istället att ett sådant analogiförbud torde ha liten praktisk betydelse, eftersom det är svårt att finna fall där skattelag uttryckligen, eller uppenbarligen har tillämpats analogt. Tvärtom hävdar han att principen om lagbunden beskattning åberopas i Regeringsrättens domar.<sup>71</sup> Petrén var föregångare till denna åsikt och menade att domstolarna genomgående förhöll sig nära lagens bokstav och dess motiv, samt att självständig normbildning vid sidan om den skrivna rätten endast förekom sporadiskt.<sup>72</sup>

### 3.3 Kopplingen till retroaktivitetsförbudet

Eftersom både legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet förutsätter en lagbunden tolkning har exempelvis Hagstedt framfört att det senare borde kunna åberopas med stöd av det förra. Man skulle alltså kunna åberopa ett beaktande av retroaktivitetsförbudet utifrån legalitetsprincipen. Som stöd för sitt påstående pekar han på parallellerna till straffrätten och menar att det i praktiken är egalt om frågan rör en skatt – eller straffrättslig fråga.<sup>73</sup>

Hagstedts resonemang kan härledas från tiden före retroaktivitetsförbudet, vilket i sak visserligen fortfarande får anses korrekt, men frågan är om man numera behöver förlita sig på legalitetsprincipen. För det första strider det mot den rådande rättshierarkin att åberopa en grundlagsskyddad rättighet genom en skatterättslig princip. För det andra är det inte utrett om och hur de två begreppen konvergerar.

Det senare påpekar Hultqvist genom att belysa omständigheten att man de facto sällan hänvisar till retroaktivitetsförbudet när legalitetsprincipen omnämns i den juridiska doktrinen. Inte heller berördes legalitetsprincipen i förarbetena när stadgandet i 2 kap. 10 § 2 st. RF tillkom. Detta till trots utesluter Hultqvist likväl ändå inte att retroaktivitetsförbudet kan ses som en del av den skatterättsliga legalitetsprincipen.<sup>74</sup>

---

<sup>71</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, 1995, s. 82f. Bl.a. stödjer Hultqvist sig på tre domar från Regeringsrätten, RÅ 1985 1:85 (plenum), RÅ 1989 ref. 57 (plenum) samt RÅ 1992 ref. 60. Notera att Hultqvist därmed tolkar RÅ 1985 1:85 annorledes än exempelvis Bergström.

<sup>72</sup> Petrén, *Normgivningen på skatteområdet*, 1985, s. 142.

<sup>73</sup> Hagstedt, *Retroaktiv skattelag*, 1975, s. 232f.

<sup>74</sup> Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, 1995, s. 6.



# 4 Skatterättsliga tolkningsprinciper

## 4.1 Inledning

Regeringsrättens lagtolkningsprinciper har diskuterats från och till sedan 1980-talet, men på senare tid har debatten ånyo delvis tagit fart,<sup>75</sup> där diskussionen i huvudsak har varit ägnad att kartlägga domstolens lagbundenhet och förarbetenas ställning som rättskälla. Ett överväldigande konsensus råder om lagtexten som den primära rättskällan, vilken också domstolen ska följa.<sup>76</sup> Denna ståndpunkt är varken besynnerlig eller kontroversiell, istället diskuteras hur Regeringsrätten bör agera när förfarandet inte regleras inom den skatterättsliga lagstiftningen.

I denna del skiljer sig uppfattningarna inom doktrinen delvis. Detta har Bergström försökt att åskådliggöra genom en indelning av de ledande åsikterna i olika lösningsmodeller. Eftersom en sådan indelning av kvalitativa värderingar är synnerligen komplex och baseras på relativt små skillnader, används här Bergströms indelning. Med tanke på att denna genomgång är tämligen aktuell, torde den även representera respektive författares gällande ståndpunkt.

Ett flertal framträdande personer inom doktrinen anser att man ska finna lösningen i förarbetena,<sup>77</sup> vilket i praktiken innebär att dessa upphöjs till en sekundär lag. Bergström och Hultqvist<sup>78</sup> förordar istället en syftestolkning som innebär att man istället bör döma efter lagens ursprungliga syfte, oavsett till vems fördel detta utslag blir. Tjernberg<sup>79</sup> ställer sig tveksam till en ren syftestolkning och anser att Regeringsrätten istället strikt bör följa lagtexten vid oklara fall och endast undantagsvis frångå denna. Som exempel nämns då rena redaktionsfel, vilket ska kunna tillämpas både till för- och nackdel för den skattskyldige. Detta motiverar Tjernberg med hänvisning till legalitetsprincipen och likformighetsprincipen.

Nedan redogörs utförligare för de aktuella rättskällorna vid tolkningen av retroaktivitetsförbudet.

---

<sup>75</sup> Se t.ex. Bergströms och Tjernbergs artiklar i SN, 2003 nr 1-2 .

<sup>76</sup> Bergström, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, 2003, s. 2.

<sup>77</sup> T.ex. Lindencrona, Melz, Peczenik, Kellgren och Aldén. - Bergström, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, 2003, s. 2.

<sup>78</sup> Ibid. s. 2.

<sup>79</sup> Tjernberg, Regeringsrättens strikta lagtolkning, 2003, s. 14.

## 4.2 Tolkning av grundlagsskyddade fri – och rättigheter

Som framgått av exposén över de skatterättsliga tolkningsprinciperna har olika metoder och skolor successivt utvecklats när det gäller tolkningen av olika slag av rättsregler. Vad avser bestämmelserna i regeringsformen, dvs. rörande de grundläggande fri – och rättigheterna, har emellertid ingen entydig tolkningsprincip etablerats. Vad detta beror på är oklart, men en bidragande orsak är säkerligen den begränsade praxis rörande konstitutionella frågor som finns tillgänglig.<sup>80</sup>

I doktrinen har Bengtsson hävdad att någon generellt tillämplig tolkningsprincip vad gäller bestämmelserna i RF, jämfört med övrig lagtext, knappast går att förespråka.<sup>81</sup> Detta överensstämmer med Grundlagsberedningens betänkande, vilket utgör basen för RF, där det framhålls att grundlag bör tolkas efter samma principer som gäller för lagtolkning i allmänhet.<sup>82</sup>

Denna uppfattning är dock inte allenarådande i doktrinen. Vissa har förespråkat en mer objektiv grundlagstolkning vilken anknyter mer till lagtextens ordalydelse än vad som normalt är fallet. Konsekvensen av ett sådant förhållningssätt skulle vara att förarbetena då tillmäts en mer underordnad roll än vad som normalt är brukligt. Synsättet kan troligtvis härledas från den särskilda tolkningsregeln i 84 § i 1809 års regeringsform, där det föreskrevs att;

*”grundlagarna skola efter deras ordalydelse i varje särskilt fall tillämpas.”*

En annan infallsvinkel är att RF i allmänhet och 2 kap. i synnerhet, ska tolkas till den enskildes fördel och det allmännas nackdel. Denna tolkning stämmer kanske bäst med syftet med regeringsformen, dvs. att säkerställa den enskildes rätt och ytterst värna vårt demokratiska samhälle mot totalitära krafter. Bengtsson anser sig finna stöd för detta genom lagrådets uttalande,<sup>83</sup> enligt vilken torde ha sin grund i en strävan att upprätthålla regeringsformens reglering till skydd för den enskilde.<sup>84</sup> Denna tolkning borde under sådana omständigheter generellt fokusera på regleringens syfte, snarare än till dess snävt formella och bokstavligen utformning.

Avslutningsvis kan fastslås att det saknas såväl vedertagna som vederlagda metoder att tolka regeringsformen. Det kan därför konstateras att en

---

<sup>80</sup> Se dock NJA 1981 s. 1 Skattefjällsmålet.

<sup>81</sup> Bengtsson, Ersättning vid offentliga ingrepp, egendomsskyddet enligt regeringsformen, 1986, s. 29ff.

<sup>82</sup> SOU: 1972:15 s. 319.

<sup>83</sup> Prop. 1977/78:75 s. 144.

<sup>84</sup> Bengtsson, Ersättning vid offentliga ingrepp, egendomsskyddet enligt regeringsformen, 1986, s. 31.

tolkning av retroaktivitetsförbudet främst är en argumentationsfråga där de personliga preferenserna väger tungt. I detta sammanhang bör likväl syftet med de grundlagsskyddade fri – och rättigheterna lyftas fram. Förfördelas konstant individen på bekostnad av det allmänna vid tvist om absoluta rättigheter är det inte osannolikt att förtroendet för grundlagen successivt undergrävs. Det är de facto ingen tillfällighet att rättigheterna är just grundlagsskyddade. Man kan ej heller hävda att en sådan ståndpunkt skulle falla in under vad Tjernberg klassificerar som ren syftestolkning, eftersom det här rör absoluta rättigheter.

### 4.3 Förarbetenas roll i skatterätten

Till skillnad från diskussionen hur grundlagsreglerna bör tolkas, har debatten i litteraturen vad gäller förarbetenas betydelse varit livlig.<sup>85</sup> Utgångspunkten är att lagtexten är den viktigaste rättskällan och den ska följas. Däremot anses inte lagstiftning genom motiven tillåten, dvs. att följa motiven om de står i strid med lagtexten. I detta sammanhang är RÅ 1997 ref. 18 av stor vikt. En trafikled skulle delvis byggas genom Nationalstadsparken i Stockholm. Regeringsrätten ansåg emellertid att byggnationen stred mot gällande lagtext, trots att departementschefen uttryckligen uttalat att lagen inte omfattade den aktuella byggnationen.

Står emellertid inte förarbetena i strid med lagtextens ordalydelse, finns det olika uppfattningar om förarbetenas betydelse som rättskälla.<sup>86</sup>

En åsikt är att förarbeten som inte strider mot lagtexten bör följas. Bland förespråkarna för en sådan uppfattning återfinns Lindencrona, Melz, Peczenik, Kellgren och Aldén.<sup>87</sup> En annan uppfattning har Mattsson, som anser att Regeringsrätten som prejudikatinstans istället bör tillåtas ett stort mått av frihet till förarbetena för att på så vis upprätthålla en viktig balans mellan lagstiftare och rättsskipare.<sup>88</sup> En tredje uppfattning avseende förarbetenas betydelse som tolkningsdata har delats av Bergström och Hultqvist. De har ansett att förarbetena är ett av flera viktiga tolkningsargument, som får vägas mot andra tolkningsdata.<sup>89</sup> Bergströms uppfattning har dock på senare tid ändrats i riktning mot EG-rätten, där lagstiftningens allmänna syfte bör ges stor vikt vid lagtolkning och där förarbetsuttalanden i detaljfrågor har mindre betydelse.<sup>90</sup>

---

<sup>85</sup> Peczenik, Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper, 1998, s. 536.

<sup>86</sup> Bergström, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, 2003 s. 2f.

<sup>87</sup> Peczenik, Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper, 1998 s. 536ff och Bergström, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, 2003 s. 2f.

<sup>88</sup> Mattsson, Hur tolkas skattelag?, 1981, s. 291ff.

<sup>89</sup> Bergström, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, 2003 s. 2f.

<sup>90</sup> Ibid. s. 2f.

Frågan man kan ställa sig är vilket syfte användningen av förarbeten har vid lagtolkningen eftersom doktrinen inte kan enas om metoden härför. Ett skäl som lyfts fram är demokratiargumentet, med innebörd att förarbetena bör följas därför att riksdagen får anses ha förutsatt en sådan tolkning när lagen har stiftats.<sup>91</sup> Melz hävdar därför att förarbetsuttalanden bör tillmätas en auktoritativ betydelse, med innebörd att de inte alltid måste följas, men deras auktoritet innebär ett beaktande som är större än vad som enbart tyngden i den framförda argumentationen motiverar.<sup>92</sup> Hultqvist förkastar emellertid detta argument som stridande mot grundlagen då beslut om skatt enbart får meddelas genom lag och inte genom riksdagens "vilja", vilket han definierar förarbetsuttalanden som.<sup>93</sup>

Ett annat argument för en förarbetsbunden lagtolkning utgör kravet på förutsebarhet inom skatterätten. En fri tolkning av rättskällorna kan medföra oväntade resultat för den skattskyldige. Av denna anledning bör domstolens tolkning konvergera med förarbetena.<sup>94</sup> Problemet med detta synsätt är att det förutsätter en relativt fast tolkningsnorm för samtliga rättstillämpare. Divergerar de personliga tolkningarna av förarbetena blir resultatet lika oförutsebart som tidigare. Möjligen skulle följderna istället bli en försämrad förutsebarhet eftersom andra relevanta argument riskerar att försummas.<sup>95</sup>

Mest intressant i sammanhanget är ändå att kartlägga hur domstolen ställer sig till tolkningen av förarbetena. Distinktion måste emellertid göras mellan normala situationer, dvs. när förarbetena överensstämmer med lagtexten och fall när det inte gör detta. Det senare scenariot beskriver Bergström enligt följande;

*"Sammanfattningsvis framgår av praxis att klara förarbetsuttalanden inte beaktas av Regeringsrätten, antingen om de står i strid med en regels ordalydelse objektivt tolkad, eller om uttalandet visserligen är förenligt med ordalydelsen, men står i strid med lagregelns eller den aktuella lagstiftningens allmänna syfte."*<sup>96</sup>

Vad anbelangar de normala situationerna har Bergström granskat rättspraxis från 1990 och funnit att dessa regelmässigt följer förarbetsuttalandena. Detta menar han inte minst syns under 2000-talet och exemplifierar med RÅ 2000 ref. 23, 26, 43 och 45. Bergström konstaterar dock att den stora skillnaden mot äldre praxis är att Regeringsrätten numera tenderar att lägga stor vikt vid att klarlägga lagstiftningens allmänna syfte, vilket har större betydelse än uttalanden om hur enskilda fall bör värderas.<sup>97</sup>

---

<sup>91</sup> Bratt och Tiberg, Rättsfall om domare och lagmotiv, 1989, s. 409ff.

<sup>92</sup> Melz, Lagtolkningsmetoder - synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter, 1992, s. 615.

<sup>93</sup> Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 337ff.

<sup>94</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt del 2, s. 568f.

<sup>95</sup> Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 341.

<sup>96</sup> Bergström, Tolkning och tillämpning av skattelag, 1997 s. 352.

<sup>97</sup> Bergström, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, 2003, s. 9f.

## 4.4 Prejudikatens roll i skatterätten

Regeringsrätten är högsta förvaltningsdomstol enligt 11 kap. 1 § första stycket RF. Dess oberoende ställning som rättstillämpare gentemot riksdag, regering och myndigheter betonas i kapitlets andra paragraf.

Regeringsrättens domar består till stor del av lagtolkning och har stor betydelse för skatterätten. När domstolen tagit ställning i en specifik lagtolkningsfråga, har domen fått ett självständigt värde som rättskälla.<sup>98</sup> Dess prejudikat har emellertid inte bindande verkan, men bör, liksom förarbetena beaktas vid lagtolkning enligt Peczenik.<sup>99</sup> Lodin m.fl. hävdar istället att RR:s praxis ska beaktas som en rättskälla med högre dignitet än förarbetena. Ställningstagandet är stringent med underinstansens arbetsgång, där en lagtolkningsfråga sällan tas upp när RR redan behandlat denna. Dessutom kan man invända att domstolen tagit ställning till ett konkret problem som uppkommit av gällande lagstiftning. Vid utarbetandet av förarbetena kan det endast spekuleras i dessa uppkomna problem, vilket därmed medför att eventuella problem oundvikligen behandlas slentrianmässigt.

Betydelsen av praxis blir än mer väsentlig om det föreligger flera domar av RR i samma fråga. Detta brukar beskrivas som stadgad praxis, vilket samtidigt uppfyller ett av domstolens viktigaste syfte, nämligen kravet på konsekvens.<sup>100</sup>

Ett annat viktigt syfte med domstolen är att upprätthålla rättssäkerheten. Detta uppnås genom att äldre praxis inte blir obsolet vid införandet av senare lagstiftning om inte detta uttryckligen framgår av förarbetena.<sup>101</sup>

## 4.5 Regelkonkurrens

Uppkommer situationen att retroaktivitet är för handen, är det inte osannolikt att detta har försiggåtts av att en eller flera motsägelsefulla lagar reglerar situationen samtidigt, vilket brukar beskrivas med termen regelkonkurrens. Med detta avses det förhållandet att två eller flera lagbestämmelser är formellt tillämpliga, men där det står klart att endast en av reglerna kan eller bör tillämpas. Annorlunda uttryckt kan det sägas vara

---

<sup>98</sup> Lodin m.fl., 2001, s. 571.

<sup>99</sup> Peczenik, 1995, s. 35.

<sup>100</sup> Lodin m.fl. 2001, s. 571.

<sup>101</sup> Ibid. s. 571.

en fråga om rättslig överreglering som ger upphov till regelvalsproblem vid rättstillämpningen.<sup>102</sup>

För att regelkonkurrens skall anses föreligga krävs det att två grundläggande attribut är aktuella. För det första måste de ifrågavarande reglernas tillämpningsområden sammanfalla, dvs. bestämmelserna måste åtminstone delvis reglera samma situationer.<sup>103</sup>

Det andra kravet vid regelkonkurrens är att rättsföljderna är oförenliga. Denna oförenlighet kan dock uppkomma genom ett antal olika tillvägagångssätt. Exempelvis kan rättsföljderna stå i ett logiskt motsatsförhållande till varandra, vilket medför att bestämmelserna därför är omöjliga att följa samtidigt. Ett annat exempel på oförenlighet kan uppstå om en tillämpning av två eller flera rättsregler är möjlig, men konsekvensen därav direkt olämplig, vilket exempelvis kan leda till en icke önskvärd dubbelbeskattnings.

Det finns flera olika principer och lösningsmodeller vid regelkonkurrens beroende på vilken dignitet lagen anses ha. Eftersom retroaktivitetsförbudet är en grundlag kommer dock endast denna lösning att beröras.

## 4.6 Lex Superior-principen

Lex superior-principen utgår från det faktum att rättsordningen är hierarkiskt uppbyggd och innebär att en regel som har hög dignitet generellt sett slår ut en regel av lägre dignitet. Denna regel anses allmänt vara den viktigaste av derogationsprinciperna och den man i första hand, om möjligt bör tillämpa.<sup>104</sup> Principen har normalt en begränsad betydelse inom inkomstskatterätten, eftersom majoriteten av det skatterättsliga regelverket inte är hierarkiskt strukturerad.<sup>105</sup> Det finns dock undantag och dessa är 8 kap. 3 och 5 § § RF samt retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket RF. Eftersom nämnda stadganden har status av grundlag, ska dessa ha företräde gentemot konkurrerande lagar enligt lex superior-principen. Slutsatsen är följaktligen att retroaktivitetsförbudet aldrig kan åsidosättas genom tillkomsten av annan skatterättslig reglering.

---

<sup>102</sup> Aldén, Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen, 1998, s. 562ff.

<sup>103</sup> Aldén, Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen, 1998, s. 563ff.

<sup>104</sup> Peczenik, Juridikens metodproblem., 1980, s. 105.

<sup>105</sup> Aldén, Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen, 1998, s. 564f.

# 5 Rättspraxis

## 5.1 Inledning

Retroaktivitetsförbudet är tämligen unikt i den bemärkelsen att både HD och RR är behörig att behandla rättsfrågor avseende denna problematik. Detta kapitel berör de rättsfall som hanterats i respektive högsta instans och eftersom den kronologiska ordningen kan vara av intresse i detta sammanhang är redovisningen följaktligen därefter.

## 5.2 NJA 1986 s. 428 – Stämpelskatt

Torgny H och Kari P förvärvade genom köpebrev den 4 juni 1984 en tomträtt. Enligt då gällande stämpelskattelag<sup>106</sup> skulle normalt stämpelskatt utgå, men äldre tomträtter som den aktuella var undantagna.<sup>107</sup> Den 1 juli 1984, innan ansökan om inskrivning av förvärvet gjorts och frågan om stämpelskatt prövats, trädde lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter i kraft.<sup>108</sup>

De nya bestämmelserna saknade undantagsregler vilket innebar att stämpelskatt skulle utgå på den förvärvade tomträten.

HD konstaterade att avgörande för bedömningen var om den omständighet som utlöst skattskyldigheten inträffade före eller efter lagens ikraftträdande. Enligt såväl 1964 års lag som 1984 års lag inträdde skattskyldigheten för förvärv av tomträtter när ansökan om inskrivning beviljats, vilket i förevarande fall skedde den 11 januari 1985.

Det var också vid denna tidpunkt som skattskyldigheten utlöstes, vilket enligt HD därmed inte stred mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket RF.

### 5.2.1 Kommentarer till rättsfallet

NJA 1986 s. 428 överensstämmer med ett flertal andra avgöranden. Domskälerna är formellt korrekta då utgångspunkten för bedömningen varit skattskyldighetens inträde. En viss skälighetsbedömning hade emellertid kanske varit lämpligt i dessa situationer. Har köpebrev undertecknats torde

---

<sup>106</sup> SFS: 1964:308.

<sup>107</sup> Enligt punkten 4 i övergångsbestämmelserna.

<sup>108</sup> SFS: 1984:404.

inte skattskyldigheten vara beroende av handläggningstiden för inskrivningen.

Resonemanget kan naturligtvis vändas, där fördelarna att skattskyldigheten för stämpelskatt inte inträder förrän efter inskrivningen påpekas. Vid en omvänd situation, dvs. en sänkning av stämpelskatten hade detta gynnat den skattskyldige. Härvid måste dock erinras om syftet med retroaktivitetsförbudet, vars ändamål är att skydda den enskilde mot retroaktiv beskattning. Det faktum att skattskyldigheten eventuellt inträder vid en felaktig tidpunkt ska aldrig missgynna individen, oavsett hur formellt korrekt bedömningen ter sig utifrån gällande lagstiftning.

### **5.3 RÅ 1989 ref. 116 (I) – Tolkning av retroaktivitetsförbudet på aktieöverlåtelse**

I RÅ 1989 ref. 116 (I) var spørsmålet när en transaktion, vilket i detta fall var en aktieöverlåtelse, kunde anses civilrättsligt bindande och därmed även medföra skatterättsliga konsekvenser. Frågan aktualiserades eftersom Catharina S den 18 oktober 1983 hade överlämnat sina aktier i bolaget Bulten-Kanthal i utbyte mot aktier i Hallstahammars AB. Transaktionen hade föranletts av ett från bolaget lämnat erbjudande, dock med förbehåll bl.a. att den för erbjudandet erforderliga ökningen av aktiekapitalet i Hallstahammars AB godkändes vid extra bolagsstämma under oktober/november 1983. Detta godkännande lämnades formellt den 18 november 1983.

I prop. 1983/84:48, som överlämnades till riksdagen den 24 oktober 1983, föreslog regeringen att schablonregeln i fortsättningen inte skulle ge rätt att ta upp anskaffningskostnaden till mer än en fjärdedel, jämfört med hälften av nettoavyttringspriset som tidigare. Regeln föreslogs bli tillämplig för avyttringar som skedde efter den 24 oktober 1983, vilket också bifölls av riksdagen.

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttringen uppgav Catharina S den 18 oktober 1983 som avyttringsdag och beräknade avyttringspriset med hänsyn till börskurserna den dagen. Vidare yrkade hon avdrag enligt schablonregeln med belopp motsvarande hälften av nettoavyttringspriset.

Regeringsrätten konstaterade att en realisationsvinstbeskattning aktualiseras först om och när en tillgång avyttras. I fråga om sådana realisationsvinster tillämpas den s.k. kontantprincipen, vilket innebär att skattskyldighet för den vinst som uppkommer vid en viss avyttring inte inträder förrän första delen av köpeskillingen betalas. Därefter hänvisades till förarbetsuttalanden där; ”en säljare inte kan vara säker på att försäljningen kommer att bli



bedömd enligt de vid avtalsslutet gällande skattereglerna, om han inte samtidigt får uppbära åtminstone någon del av köpeskillingen.”<sup>109</sup>

Med stöd av ovanstående kom RR till ”slutsatsen att skattskyldigheten för en realisationsvinst inte skall anses utlöst, i den mening som avses i 2 kap. 10 § andra stycket RF, förrän den omständighet inträffat som medför att skattskyldighet inträder enligt kommunalskattelagens bestämmelser om rätt beskattningsår.”

### 5.3.1 Kommentar till rättsfallet

Slutsatsen av Regeringsrättens ställningstagande innebar att Catharina S inte tilläts ta upp anskaffningskostnaden till mer än tjugofem procent.

Visserligen var inte transaktionen fullbordad enligt kontantprincipen, men RR:s bedömning kan likväl tyckas märklig eftersom Catharina S de facto fullföljt alla de åtgärder hon haft möjlighet att vidtaga. I en sådan situation torde en grundlagsskyddad rättighet väga tyngre än motstridande skatterättsliga principer, även om dessa enligt skattelag är accepterade som legitima modeller.

Minst lika anmärkningsvärd som domslutet är domskälen, vilka underbyggs av förarbetsuttalanden, där bl.a. en säljare inte skulle kunna vara säker på att bli bedömd enligt gällande skatteregler vid avtalsslutet, om förevarande inte samtidigt mottager någon del av köpeskillingen. Konformiteten med retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket RF är svår att se eftersom det knappast torde vara en självklarhet att alla transaktioner automatiskt är sammankopplade med en omgående ersättning.

## 5.4 RÅ 1989 ref. 116 (II) – Registreringstidpunkten avgörande för omsättningsskattskyldighetens inträde

RÅ 1989 ref. 116 (II) är snarlik (I) och berörde även denna, frågan om när beskattningsskyldigheten ansågs uppkomma. Omständigheterna var nämligen att ett bolag vid extra bolagsstämma beslutat att öka bolagets aktiekapital genom nyemission. Beslutet fattades den 24 maj 1985 och aktierna tecknades och delades ut i omedelbar anslutning därtill. Betalning för aktierna erlades den 28 maj 1985. Anmälan till patent och registreringsverket inkom den 14 augusti och registrerades den 30 september samma år.

---

<sup>109</sup> SOU 1978:34 s. 158 jämfört med prop. 1978/79:195 s. 56.

Den 1 juli 1985 höjdes dock stämpelskatten från en till två procentenheter.<sup>110</sup> Bolaget yrkade att beskattningen skall baseras på ökningen av bolagets aktiekapital, vilket i sådana fall var till den lägre skattesatsen med stöd av retroaktivitetsförbudet.

Regeringsrätten konstaterade emellertid att enligt lagen om stämpelskatt på aktier, inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då beslutet har registrerats. Motsvarande regler konstaterades också gälla enligt ABL. Eftersom registreringen är avgörande, infaller denna tidpunkt efter lagändringen och följaktligen strider en beskattning av två procentenheter ej mot retroaktivitetsförbudet.

#### **5.4.1 Kommentarer till rättsfallet**

Den avgörande skillnaden mellan RÅ 1989 ref. 116 (I) och (II) borde vara att den skattskyldige i det senare rättsfallet inte slutfört samtliga transaktioner innan lagändringen trätt i kraft. Denna diskrepans uppmärksammas dock inte av Regeringsrätten. Istället för ett konstaterande om att anmälan till PRV inkom efter lagändringen, åberopas registreringen som avgörande. Domslutet hade visserligen varit oförändrad oberoende av vilket datum som uppmärksammats, men ur rättssäkerhetssynpunkt torde inlämningsdatumet ha stor betydelse. Det är knappast rimligt att ålägga den skattskyldige ansvar för den handläggningstid som uppkommer, utan möjlighet att själv kunna påverka denna process.

### **5.5 RÅ 1990 ref. 19 – Avgiftsskyldighet**

Anders K avställde sin personbil den 12 december 1986. Den 1 december 1987 infördes en ny förordning<sup>111</sup> med innebörd att fordon avställda längre än 12 månader i följd skulle erlägga en avställningsavgift om 42 kronor på årsbasis. Avgiften saknades när Anders K avställde sitt fordon, men blev detta till trots, betalningsansvarig för det föregående kalenderåret vid utgången av 1987.

Regeringsrätten konstaterade att den utlösande faktorn för skattskyldighet inträder först efter 12 månader. Inträffade den tidpunkten den 1 december 1987 eller senare får avgiften därför tas ut utan hinder av retroaktivitetsförbudet i 2 kap 10 § andra stycket regeringsformen. Detta gäller även om tolv månadersperioden började före den 1 december 1987.

---

<sup>110</sup> SFS 1985:615

<sup>111</sup> Förordningen (1987:844) om ändring i bilregisterkungörelsen

Hinder mot att tillämpa föreskrifterna i 65 a § bilregisterkungörelsen kunde därför inte finnas och Regeringsrätten biföll följaktligen inte Anders K:s besvär.

### 5.5.1 Kommentarer till rättsfallet

RÅ 1990 ref. 19 påvisar bristerna i retroaktivitetsförbudet. Rättsfallet är belysande för hur enkelt lagstiftaren kan kringgå gällande skyddslagstiftning genom att beakta införandetidpunkten i förhållande till skattskyldighetens inträde. Effekten av införandet kan därmed vara av retroaktiv karaktär utan att 2 kap. 10 § andra stycket RF påverkar situationen.

Regeringsrättens domslut är således konsekvent med hur retroaktivitetsförbudet ska tolkas enligt förarbetena. Samtidigt bör man ställa sig frågan om det är legitimt att så uppenbart kringgå en grundlagsregel som trots allt har ett viktigt syfte att fylla. Kanske hade istället en syftestolkning av RR varit mer ändamålsenligt.

## 5.6 RÅ 1992 ref. 10 – Engångsskatt

RÅ 1992 ref. 10 berörde frågan om en engångsskatt på försäkringsbolag enligt lagen om tillfällig förmögenhetsskatt (LTF), som trädde i kraft den 23 december 1986 stred mot retroaktivitetsförbudet. Försäkringsbolaget yrkade i första hand<sup>112</sup> att skatten utgjorde en retroaktiv skatt på inkomster för 1986 samt även föregående år och ansåg därmed att lagen inte kunde tillämpas enligt 11 kap. 14 § RF.

Bolaget menade att skatten, sin klassificering som förmögenhetsskatt till trots, enbart utgjorde en retroaktiv beskattning. Detta baserades bl.a. på att man ansåg sig genom förarbetena,<sup>113</sup> ha belägg för att syftet med lagen var att beskatta den goda avkastning livförsäkringsbolag, pensionsstiftelser och vissa understödsföreningar haft på sina medel under åren före tillkomsten av LTF. Den avgörande frågeställningen inom ramen för förstahandsyrkandet var därför enligt bolagets mening om man vid beskattning skall utgå ifrån att skatten enligt LTF var en förmögenhetsskatt, endast av den orsaken att lagstiftaren rubricerat den som detta och trots att det inte stämmer överens med skattens reella innebörd.

Regeringsrätten konstaterade att skattens konstruktion med beräkning av den skattskyldiges tillgångar per 31 december 1986 är att anse som en skatt

---

<sup>112</sup> Andrahandsyrkandet gällde värderingen av tillgångarna enligt LTF och utesluts här.

<sup>113</sup> Tolkningsen av förarbetena kan inte heller anses orimlig, se prop. 1986/87:61 s.17ff.

på förmögenhetstillgångar och inte en skatt på inkomster som bolaget gjort gällande. Emellertid ansågs LTF i flera viktiga hänseenden, bl.a. engångsnaturen, urvalet av skattesubjekt, beräkningen av beskattningsunderlaget och beskattningsförfarandet, markant divergera från gängse förmögenhetsbeskattning.

Vidare resonerade RR att även om syftet med LTF varit att uttaga skatt i anledning av att de skattskyldiga haft mycket stora inkomster under tiden före lagens ikraftträdande, har LTF utformats som en skatt, inte på dessa tidigare inkomster, utan som en skatt på de tillgångar som de skattskyldiga hade kvar en viss dag. Skatten kommer således inte att utgå på den del av inkomsterna som inte fanns kvar i de skattskyldigas ägo vid dagen för bedömning.

Slutligen menade RR att varken syftet med LTF eller de avvikelser från gängse förmögenhetsbeskattning som lagen uppvisar, kan föranleda att skatten mot bakgrund av retroaktivitetsförbudet, skall anses utgöra en skatt på inkomster som uppburits innan LTF trädde i kraft den 23 december 1986. Det avgörande vid bedömningen av frågan om LTF strider mot 2 kap. 10 § andra stycket RF är endast om den faktor som utlöser skatten, dvs. innehav av vissa tillgångar, knutits till dag före ikraftträdandet eller ej. LTF strider följaktligen inte mot retroaktivitetsförbudet.

### **5.6.1 Kommentarer till rättsfallet**

I RÅ 1992 ref. 10 har onekligen RR valt den enkla vägen ur ett mycket svårt skatterättsligt trångmål. En strikt lagtolkning ger visserligen för handen att lagen ikraftträdde den 23 december, med verkan från den 1 januari. Det är följaktligen uppenbart att lagen inte strider mot retroaktivitetsförbudet formellt sett. Samtidigt måste man fråga sig vad som kan anses vara rimligt. Ett införande av ny lag, en vecka innan den träder i kraft, ger inte den skattskyldige några större utrymmen för anpassning till den nya situationen. Naturligtvis blir scenariot inte mindre problematiskt inför en stundande julhelg.

Retroaktivitetsförbudet stadgar som bekant inte ett senaste datum för införandets implementering. De praktiska konsekvenserna blir onekligen att retroaktivitetsförbudet kringgås genom ett införande sent på kalenderåret. Frågan uppkommer onekligen hur RR förhållit sig till en lag som ikraftträdde den 31 december.

Vidare kan ifrågasättas hur RR överhuvudtaget kan acceptera LTF: s legitimitet. Lagens syfte är klart uttalat att beskatta vissa specifika branscher, vilket strider mot likformighetsprincipen i 1 kap. 9 § RF. Det var

dessutom en av utgångspunkterna i inkomstskattereformen 1991 att göra beskattningen mer likformig, vilket frekvent framhölls i förarbetena.<sup>114</sup>

RR: s resonemang för att motivera sitt domslut har följaktligen ett flertal brister. Ett konstaterande att förarbetena till LTF ger för handen att de skattskyldiga under flera föregående år har haft mycket stora inkomster och därför en viss beskattning borde komma till stånd. Likväl hävdar domstolen att LTF är utformad som en skatt som inte baseras på tidigare inkomster. Man måste naturligtvis fråga vad en samlad förmögenhetsmassa i så fall är då, om det inte är tidigare års intjänade inkomster.

## 5.7 RÅ 1993 ref. 79 – Statlig avgift

Tylenc Produkter HB importerade som del av sin verksamhet en kemikalie i begränsad omfattning, vilket medförde att bolaget erlade en produktavgift på årsbasis.<sup>115</sup> Avgiften baserades bl.a. på mängden hanterade kemikalier och beräkningen fastställdes med hänsyn till uppgifterna i produktregistret som skett kalenderåret före avgiftsåret, vilket i detta fall var 800 kronor.

Kemikalieavgifterna kunde nedsättas eller efterskänkas om det fanns särskilda skäl.<sup>116</sup> Exempelvis tillämpades regeln vid tillverkning eller import av mindre kvantiteter om kemikalieavgiften framstod som hög i förhållande till kostnaden eller importen.

En ny förordning trädde i kraft den 1 juli 1989 där avgiftsåret istället för kalenderår, beräknades enligt ett brutet räkenskapsår, motsvarande det statliga budgetåret.<sup>117</sup> Samtidigt höjdes produktavgiften till 5000 kronor vilken utgjorde en fast årsavgift. Övergångsbestämmelserna stadgade att den äldre förordningen upphävdes genom den nya, men att den upphävda förordningen likväl skulle tillämpas avseende avgifter som hänfördes till tiden före den 1 juli 1989.

Bolaget ansökte om den lägre avgiften gällande verksamhetsåret 1988, men fick avslag av kemikalieinspektionen som fastslog att Tylenc Produkter HB skulle erlägga den högre avgiften.

Kemikalieinspektionen ansåg retroaktivitetsförbudet beaktat genom att bolag som helt upphört med tillverkning eller import av berörda produkter före ingången av år 1989 befriades från avgift. Vidare debiterades bolag som upphört med verksamheten första halvåret 1989 endast produktavgift

---

<sup>114</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt del 2, s. 36.

<sup>115</sup> Enligt lagen (1985:426) om kemiska produkter.

<sup>116</sup> Enligt 6 § förordningen (1986:199) om avgifter för finansiering av Kemikalieinspektionens verksamhet.

<sup>117</sup> Förordningen (1989:216) om kemikalieavgifter.

motsvarande den äldre förordningen. Enbart de bolag som bedrev sin verksamhet efter den 1 juli 1989 debiterades därmed enligt den nya förordningen avseende 1988.

Regeringsrättens domskäl löd;

*”Eftersom avgifterna är avsedda att finansiera inspektionens löpande verksamhet kan en sådan ståndpunkt möjligen försvaras från ett mycket snävt myndighetsperspektiv. Sett från den avgiftsskyldiges sida är det emellertid klart att det är tillverkningen eller importen under det närmast föregående kalenderåret som ligger till grund för debiteringen och som i realiteten utlöser avgiftsskyldigheten.”*

Verksamheten år 1988 utlöste följaktligen skattskyldigheten för nästkommande år och kemikalieinspektionens beslut stred därför mot retroaktivitetsförbudet.

### **5.7.1 Kommentarer till rättsfallet**

RÅ 1993 ref. 79 är mycket intressant eftersom RR underkände ett myndighetsbeslut grundat på retroaktivitetsförbudet. Rättsfallet är emellertid tämligen komplicerat och innefattade även felaktig underrättelse enligt FL. Därtill bör påpekas att kemikalieinspektionen de facto debiterade olika avgifter avseende föregående avgiftsår beroende på bolagens fortsatta verksamhet. Visserligen omnämns inte uttryckligen diskrimineringsproblematiken i domskälen, men det är mycket som talar för att detta förfarande har varit av stor betydelse för domslutet.

Ytterligare funderingar väcker RR: s resonemang rörande finansieringen av inspektionens löpande verksamhet. Personligen anser jag denna totalt irrelevant eftersom skattesubjekt knappast har intresse av att erlægga en felaktig avgift för att finansiera myndigheters verksamhet. Dessutom kan ett motsvarande resonemang skapa tveksamheter avseende domstolens objektivitet och oavhängighet.

## **5.8 NJA 2000 s. 132 – Ställföreträdares betalningsansvar**

I NJA 2000 s. 132 var frågan om skattebetalningslagen<sup>118</sup> kunde tillämpas före lagens ikraftträdande. Enligt 12 kap. 6 § i nämnda lag skulle Ann-Mari F i egenskap av ställföreträdare solidariskt ansvara för bolagets obetalda

---

<sup>118</sup> SFS 1997:483.

skatter och avgifter, av vilka vissa hade sitt ursprung från tiden före den 1 november 1997, dvs. före lagens ikraftträdande.

Skattebetalningslagen hade ersatt uppbördslagen,<sup>119</sup> lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare<sup>120</sup> samt vissa bestämmelser i mervärdesskattelagen.<sup>121</sup> Enligt förarbetena ansåg lagstiftaren de nya bestämmelserna vara stringent med äldre lagtext och följaktligen förelåg därmed ingen överträdelse av retroaktivitetsförbudet.<sup>122</sup> Denna uppfattning delades emellertid inte av samtliga instanser under remissbehandlingen.<sup>123</sup>

Skillnaden var att enligt 77 a § uppbördslagen var det en förutsättning för betalningsansvar att företrädaren för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala ett skattebelopp på föreskriven tid och i föreskriven ordning. I skattebetalningslagen saknades emellertid ett motsvarande krav på uppsåt eller grov oaktsamhet. Istället kunde enligt den senare lagen undantag göras för betalningsansvar om företrädaren vidtagit sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen. Bedömningen grundade sig på tidigare rättspraxis<sup>124</sup> men hade enligt HD: s prövning snarare karaktären av undantag från företrädarens principiella betalningsansvar.

Högsta domstolen hävdade istället att den nya formuleringen i 12 kap. 6 § skattebetalningslagen snarare tyder på en viss skärpning av ansvaret och att det i praktiken därför inte kan uteslutas att företrädare för juridiska personer blir betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare. Ann-Mari F kunde följaktligen inte anses betalningsansvarig för aktuella skatter och avgifter vilka förfallit till betalning före den 1 november 1997.

### 5.8.1 Kommentarer till rättsfallet

Domslutet i NJA 2000 s. 132 får betecknas som anmärkningsvärt. För första gången tillämpar den högsta instansen retroaktivitetsförbudet till förmån för den skattskyldige utan beaktande av den statliga finansieringen, vilket ska jämföras med domskälen till RÅ 1993 ref. 79. Enligt min mening har HD gjort en korrekt bedömning av rättsläget. Man ska naturligtvis inte riskera ett striktare ansvar för den juridiska personen än vad som gällde vid tiden för handlingen.

---

<sup>119</sup> SFS 1953:272.

<sup>120</sup> SFS 1984:668.

<sup>121</sup> SFS 1994:200.

<sup>122</sup> Prop. 1996/97:100 s. 443, 505 samt 592.

<sup>123</sup> Ibid. s. 441ff.

<sup>124</sup> Ibid. s. 435.

Frågan är snarare om NJA 2000 s. 132 är ett avståndstagande från tidigare praxis avseende domstolens syn på retroaktivitetsförbudet eller om domslutet snarare bör ses som en engångsföreteelse. Skulle det möjligen vara det förra, kan RÅ 1993 ref. 79 ha markerat denna vändpunkt.

## **5.9 NJA 2004 s. 299 (I och II) – Ställföreträdares betalningsansvar**

I NJA 2004 s. 299 behandlades två separata, men snarlika rättsfall. Rättsfrågorna är också de samma som i NJA 2000 s. 132 och behandlas därför här kortfattat tillsammans.

I NJA 2004 s. 299 (I) var frågan om ställföreträdares betalningsansvar för mervärdesskatt<sup>125</sup> enligt skattebetalningslagen i lydelse före den 1 januari 2004.<sup>126</sup> Med hänvisning till tidigare avgörande ansåg HD att sådant ansvar inte kan åläggas den skattskyldige, om inte detta kunnat åläggas vid tiden för transaktionen. Betalningsansvar kunde följaktligen inte föreskrivas den skattskyldige för tiden före 1 januari 2004 med stöd av den nya skattebetalningslagen.<sup>127</sup>

NJA 2004 s. 299 (II) berörde motsvarande rättsfråga som (I) med likvärdigt domslut samt domskäl.

### **5.9.1 Kommentarer till rättsfallet**

Prejudikatvärdet av NJA 2000 s. 132 stärks av NJA 2004 s. 299 vad avser det retroaktiva betalningsansvaret för juridiska personer i skärpande riktning. Därmed kan man även dra slutsatsen att NJA 2000 s. 132 inte var en engångsföreteelse utan avgörandet kanske markerar ett nytt förhållningssätt till retroaktivitetsförbudet utifrån domstolens perspektiv.

---

<sup>125</sup> SFS 1994:200.

<sup>126</sup> SFS 1997:483.

<sup>127</sup> SFS 2003:747.



# 6 Analys

## 6.1 Inledande kommentarer

Det är ingen tillfällighet att retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket har placerats i rättighetskatalogen bland de grundläggande fri – och rättigheterna. Det är av absolut yttersta vikt att skattesubjektet, oavsett om detta är en fysisk eller juridisk person, kan förutse och beräkna den skatt som ska erläggas beroende på vilka val denne gör. Frågan man rimligen bör ställa är därför följaktligen varför denna inställning inte har genomtsyrat också domstolens ställningstagande.

Vad avser retroaktivitetsförbudet framhålls specifikt i förarbetena att regleringen bör påverka statsmakernas ställningstagande också utanför det egentliga tillämpningsområdet.<sup>128</sup> Frågan om tolkningen av de grundläggande fri – och rättigheterna är nära sammankopplad med problematiken i vilken utsträckning domstolarna är beredda att tillämpa en reell lagprövning. Den principiella utgångspunkten torde emellertid vara att en grundlagsregel, dvs. retroaktivitetsförbudet, knappast bör åsidosättas i förhållande till en vanlig lag. Vid ett sådant scenario där lagprövningen gynnar de fiskala intressena på bekostnad av den enskilde, undergrävs troligen allmänhetens tilltro till grundlagen. Konsekvenserna därav hade givetvis varit förödande.

Det går av naturliga skäl inte att dra en generell slutsats av de nio oberoende rättsfall som behandlats av RR och HD då materialet är för tunt och varje enskilt fall är unikt. Istället kan det konstateras att rättsläget delvis är oklart, trots att retroaktivitetsförbudet funnits i närmare tjugofem år. Det begränsade materialet hindrar emellertid inte en granskning av eventuella tendenser utifrån den praxis som redogjorts för i detta alster.

Av de fem rättsfall som RR har prövat avseende retroaktivitetsförbudet, har fyra varit till nackdel för den skattskyldige. Intressant är emellertid att det enda fall som avgjorts till fördel för den skattskyldige var det senaste. Möjligtvis tyder detta på ett ökat beaktande av nämnda grundlagsregel. Av förklarliga skäl kan det alltid hävdas att ett enda rättsfall knappast kan utgöra en tendens i endera riktningen, men invändningen har mindre relevans i detta fall, eftersom liknande situationer som varit uppe för prövning tidigare har resulterat i ett fiskalt ställningstagande. Det kan därför inte uteslutas att domskälen i RÅ 1993 ref. 79 markerar ett frångående, av vad undertecknad anser vara ett tidigare värnande av skattebasen;

---

<sup>128</sup> Prop. 1978/79:195 s. 56.

*”Eftersom avgifterna är avsedda att finansiera inspektionens löpande verksamhet kan en sådan ståndpunkt möjligen försvaras från ett mycket snävt myndighetsperspektiv.”*

Samtidigt förundras man över ovanstående citat eftersom formuleringen knappast hade valts om inte myndighetsperspektivet haft betydelse vid tidigare avgöranden. En granskning av tidigare rättsfall indikerar dessvärre att så skulle kunna vara fallet, men likväl får formuleringen anses synnerligen anmärkningsvärd med tanke på att ett sådant förhållningssätt strider mot hela rättssystemet och domstolen torde förstå att ett sådant ordval kan ge upphov till diskussion om dess oavhängighet.

Naturligtvis kan man även vända på resonemanget och hävda att formuleringen i RÅ 1993 ref. 79 var nödvändig för att markera ett tydligt frångående från tidigare praxis, i så fall på bekostnad av ett erkännande att tidigare ställningstagande varit felaktigt. En sådan argumentation står till dags datum ej motsagd eftersom de följande avgörandena i HD tydligt respekterat retroaktivitetsförbudet utan beaktande av skattebasen. Det är emellertid allt för vanskligt att dra några generella slutsatser av två HD avgöranden.

## 6.2 Brister i nuvarande reglering

Den osäkerhet avseende domstolens ställningstagande som här påpekats, torde kunna härledas från de till synes uppenbara luckor i retroaktivitetsförbudet som uppmärksammades redan under förarbetena,<sup>129</sup> där den gemensamma nämparen får anses vara dess vaga avgränsning. Genom dess ordalydelse täcker exempelvis grundlagsskyddet enbart situationer där ny lag instiftas med retroaktiv verkan. Synergieffekterna, som i detta alster beskrivits som de retroaktiva effekterna, saknar däremot helt skydd av retroaktivitetsförbudet som det är utformat idag.

Exempelvis saknas krav på en viss tidsaspekt mellan det lagstiftande och det ikraftträdande förfarandet. En praktisk tillämpning av problematiken innebär att ny skattelag kan stiftas en dag, med ikraftträdande nästa, eller att stopplagstiftning kan användas, med innebörd att lagstiftningen blir gällande redan innan riksdagen har beslutat om dess godkännande, utan att 2 kap. 10 § andra stycket RF förhindrar detta. RÅ 1989 ref. 116 (I) illustrerar att det inte enbart är ett teoretiskt problem, utan att lagstiftaren de facto tidigare har använt sig av denna metod vid införande av ny lag.

Ett nära anknutet problem till ikraftträdandet är vidare att underrättelse inför stundande lagändring inte heller är nödvändig. Vid en redogörelse inför kommande förändringar hade den skattskyldige haft möjlighet att vidta de

---

<sup>129</sup> Prop. 1978/79:195 s. 55f.

åtgärder som kunde ha ansetts nödvändiga. Den korta tidsperioden mellan lagstiftande och ikraftträdande hade då haft mindre betydelse. Naturligtvis kan det invändas att lagstiftaren ibland måste agera snabbt och täcka eventuella luckor som uppkommit i systemet, vilket varken underrättelsen eller den längre tidsperioden hade medgivet. Resonemanget är emellertid föga relevant eftersom det förutsätter att ett eventuellt skyddande av skattebasen skulle tillmätas större vikt än ett bibehållande av en grundlagsskyddad rättighet.

I denna kontext kan nämnas att motsvarande problematik varit uppe för prövning i EG-domstolen, visserligen avseende indirekta skatter, men den rättsliga frågan har varit den samma. I fallet *Marks & Spencer*<sup>130</sup> konstaterade domstolen att tidsfristen avseende ny lagstiftning inte endast måste vara skälig, utan också att det i den nya lagstiftningen ska föreskrivas en övergångsperiod där de skattskyldiga ges tillräcklig tid, efter det att lagstiftningen antagits, för att kunna göra de förändringar de haft rätt till när den gamla lagstiftningen gällde.

Något senare kom *Grundig-fallet*,<sup>131</sup> där den avgörande rättsfrågan var hur man skulle tolka den skäliga tidsfrist som domstolen hade föreskrivit om i tidigare avgörande. De nittio dagar klaganden hade till förfogande kunde enligt domstolens bedömning inte anses tillräckligt lång för att anses skälig. Istället förordades en tidsperiod på sex månader som rimlig.

De EG-rättsliga domarna kan tyckas ha ringa betydelse utifrån tillämpningen på direkta skatter, men en sådan uppfattning är felaktig då retroaktivitetsförbudet de facto inte gör någon åtskillnad på direkta respektive indirekta skatter. Frågan är om det är rimligt att ny lagstiftning kan implementeras omgående avseende direkta skatter, när det uppställs ett krav om sex månader vad gäller de indirekta skatterna. Kongruensen i skattesystemet måste under sådana omständigheter onekligen ifrågasättas.

Ett annat problem vid tillämpningen av retroaktivitetsbedömningen är att den är knuten till skattskyldighetens inträde, vilket visserligen är konformt med stora delar av skatterätten, men inte nödvändigtvis lika ändamålsenlig i samtliga situationer där retroaktivitetsförbudet aktualiseras. Det hävdades i förarbetena att den, eller de faktorer som utlöste skattskyldigheten relativt enkelt skulle kunna fastställas från fall till fall.<sup>132</sup> Några större problem med detta har inte heller uppmärksammats i rättspraxis. Däremot har tidpunkten för skattskyldighetens inträde vad avser retroaktivitetsförbudet inte anpassats till dess syfte, utan den tidpunkt som varit avgörande för skattskyldighetens inträde vid varje enskild reglering har också varit avgörande för bedömningen vad avser retroaktivitetsförbudet.

---

<sup>130</sup> C-62/00 (*Marks & Spencer plc mot Commissioners of Customs & Excise*).

<sup>131</sup> C-255/00 (*Grundig Italiana SpA mot Ministero delle Finanze*).

<sup>132</sup> SOU 1978:34 s. 157.

Konsekvenserna har uppmärksammats i föregående kapitel där majoriteten av rättsfrågorna berörde just transaktioner som inte bedömts utifrån tiden för agerandet. Visserligen undanröjs osäkerhet och svåra tolkningsfrågor genom att enhetligt bedöma rekvisiten för retroaktivitet på motsvarande sätt som vid den aktuella skattskyldighetens inträde. Trots detta kan det knappast vara rimligt att skattesubjekt ska kunna bli utsatta för en retroaktiv beskattning för en handling man fullgjort, men skatterättsligt är avhängig av en offentlig myndighet eller förvaltning vid exempelvis registrering. Enhetlighet och kontinuitet är definitivt betydelsefulla aspekter inom skatterätten och absolut viktiga att upprätthålla. Det är emellertid inget motsatsförhållande till att justera bedömningstidpunkten för tiden vid fullgörandet av transaktionen, snarare tvärtom, eftersom man då automatiskt hade kunnat undvika situationer där just retroaktivitetsbedömningen kan skapa märkliga förhållanden.

### **6.3 Varför denna utveckling i rättspraxis?**

Det har tidigare konstaterats att bedömningen avseende retroaktivitetsförbudet eventuellt har modifierats mer till förmån för den skattskyldige genom RÅ 1993 ref. 79 än vad som tidigare har varit fallet. Sett över hela tidsperioden sedan införandet av 2 kap. 10 § andra stycket RF har emellertid bedömningen favoriserat myndighetsperspektivet.

En redovisning av tänkbara anledningar därtill kan inte göras utan att tillåta en viss spekulering, men främst torde det vara fyra orsaker. Det som sannolikt är det främsta skälet har redan berörts, nämligen otydligheten vid utformningen av retroaktivitetsförbudet i förarbetena.

Det andra skälet är vad som i detta alster har uppfattats som ett allt för stort beaktande av de fiskala intressena vid bedömningen av retroaktivitetsförbudet. Denna åsikt torde vara synnerligen kontroversiell och låter sig säkerligen inte stå utan bestridande eftersom det indirekt hävdas en partiskhet i domstolens avgöranden. Emellertid har rättspraxis påvisat att belägg för denna åsikt inte saknas. I RÅ 1992 ref. 10 legitimerade exempelvis RR en skatt som uppenbarligen stred mot likformighetsprincipen eftersom de berörda branscherna hade haft mycket stora inkomster de senaste åren. Domskälerna var i princip kopierade från förarbetena till den aktuella lagen, vars enda syfte var att retroaktivt beskatta vissa företag för tidigare års vinster.

Stöd för detta påstående återfinns återigen även i RÅ 1993 ref. 79, där myndighetsperspektivet inte hade behövts nämnas om det inte hade haft betydelse i tidigare bedömningar. Senare praxis, om än fortfarande av begränsat omfång, ger också för handen att motsvarande situationer inte längre bedöms på likartat sätt som tidigare.

Eftersom detta är en mycket allvarlig kritik mot Regeringsrättens rättskipning, hade en granskning av andra rättsområden varit av värde för att fastställa om bedömningen av retroaktivitetsförbudet utgör en anomali eller om det är vanligt förekommande att domstolen tenderar att döma till förmån för de fiskala intressena. Personligen är jag av uppfattningen att inställningen generellt hos domstolen knappast är sådant, men en motsvarande studie hade kunnat fastställa detta.

Ett tredje tänkbart skäl till denna utveckling kan vara det begränsade utrymme som givits för såväl retroaktivitetsförbudet som de aktuella rättsfallen. Kritiken mot rättspraxis är mycket sparsam, vilket kan tyckas märkligt med tanke på de minst sagt tveksamma avgöranden som redovisats i detta alster. Vad som kan tänkas vara anledningen därtill är svårt att förstå. Möjligtvis presumeras det vara otänkbart att en grundlagsregel som retroaktivitetsförbudet skulle kunna bedömas som tvivelaktigt. Som sakkunnig vågar man kanske inte i ett sådant läge sticka ut hakan och ifrågasätta rättspraxis, med risk för att uppfattas som ovetande om de grundpelare det svenska skattesystemet vilar på.

En annan och troligtvis mer sannolik orsak till retroaktivitetsförbudets begränsade uppmärksamhet i doktrinen är dess nära koppling till individens subjektiva värderingar, vilket naturligtvis har begränsat värde i en teoretisk diskussion. Exempelvis har vissa avgöranden kraftigt kritiserats i detta sammanhang, vilket primärt är kopplat till det faktum att undertecknad anser att myndigheten får anses stå risken för negativa konsekvenser, inte individen. Emellertid kan det inte bortses från att rättsfallen är korrekt bedömda utifrån retroaktivitetssynpunkt vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, även om det är genom ett mycket snävt juridiskt perspektiv.

Det går annorlunda uttryckt inte att angripa avgörandena på enbart juridiska grunder, utan man får nöja sig med de moraliska värderingarna och i viss mån en syftestolkning, till den utsträckning domstolen möjligtvis tillämpar denna. Därmed kan man samtidigt avfärda Gäverths teori om skatterättslig genomsyn,<sup>133</sup> där domstolen ser igenom det formella och istället eftersträvar det juridiska förhållandets reella innebörd, åtminstone i de fall genomsyn skulle tillämpas till fördel för den skattskyldige. Detta konstaterande torde delvis förklara varför rättsfallen inte nämnvärt omnämns, men det svarar inte på frågan varför bristerna i retroaktivitetsförbudet sällan diskuteras i skatterättslig litteratur.

Ett givet svar kan knappast ges, men kanske finns det ett samband med dess status som grundlag, vilket därmed också tangerar retroaktivitetsförbudets fjärde och sista brist, nämligen osäkerheten av att hantera grundlagsregleringar. Retroaktivitetsförbudets styrka är dess odiskutabla rättshierarkiska ställning, men detta kanske samtidigt även är dess nackdel. Benägenheten att ifrågasätta ett juridiskt spörsmål när en grundlagsskyddad

---

<sup>133</sup> Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, s. 731.

rättighet har beaktas torde vara begränsad eftersom det bör kunna presumeras att domslutet är särskilt noga igenomtänkt.

Det har dessutom påvisats att grundlagsskyddet inte heller i praktiken är så starkt som man kanske skulle förutsätta. Lagstiftaren har tydligt lyckats kringgå retroaktivitetsförbudet genom olika metoder såsom omrubriceringar och tidpunkter för ikraftträdande. En väsentlig del av problematiken kan troligen härledas till uppenbarhetsrekvisitet i 11 kap. 14 § RF som stipulerar att en föreskrift inte får tillämpas om den står i strid med bestämmelser i grundlag eller annan överordnad författning, eller annan stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid dess tillkomst. Emellertid, om riksdagen eller regeringen har beslutat föreskriften, skall endast tillämpningen underlåtas om felet är uppenbart.

Det kan inte anses rimligt att riksdagens – och regeringens föreskrifter inte kan lagprövas reellt utom i de fall felen är uppenbara. Utgången av flertalet av ovanstående rättsfall hade med all säkerhet varit annorlunda om inte domstolen varit bunden av uppenbarhetsrekvisitet.

Slutsatsen är emellertid kontroversiell och ofta framförs farhågor för den politiska demokratin om domstolen verkar inom de områden som traditionellt anses vara politiska, vilket strider mot den kompetensfördelning grundlagen vilar på.<sup>134</sup> Konsekvensen behöver dock inte vara så dramatisk eftersom det inte hindrar riksdagen att instifta lagar och föreskrifter, så länge det sker enligt den formella beslutsordning som riksdagen själv föreskrivit vid exempelvis grundlagsändringar.

## 6.4 Slutsats

Retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket RF har funnits i ett kvarts sekel, men har i praktiken haft en begränsad betydelse då retroaktiva lagar och föreskrifter inom skatteområdet likväl förekommit. Denna retroaktivitet har åtminstone inte varit direkt, utan istället existerat vid ett antal tillfällen genom verkan, dvs. vad som här benämnts som retroaktiva effekter. Grundlagsregleringen har inte heller visat sig effektiv mot situationer där retroaktiva åtgärder har rubricerats annorledes, vilket RÅ 1992 ref. 10 får anses vara ett exempel på.

Detta till trots torde inte retroaktivitetsförbudet vara utan värde för den enskilde. Senare praxis har indikerat att domstolen möjligtvis beaktar grundlagsregeln i större utsträckning än tidigare. Visserligen är avgränsningen allt för vag och opreciserad i förarbetena och begränsad till tydliga fall av retroaktivitet, men lagstiftaren tvingas likväl fästa visst avseende vid retroaktivitetsbedömningen vid införandet av nya regler.

---

<sup>134</sup> Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 109ff.

Dessa ställningstaganden redovisas ofta genom förarbetena, vilket emellanåt medför särskilda övergångsbestämmelser. Det är därför inget orimligt antagande att lagstiftaren generellt försöker undvika regler som strider mot retroaktivitetsförbudet.

Det krävs emellertid att den relevanta tidpunkten för retroaktivitetsbedömningen flyttas fram i förhållande till den nuvarande regleringen i 2 kap. 10 § andra stycket RF, för att tillförsäkra att den enskilde i förväg ska kunna förutse konsekvenserna av sin handling. Den avgörande tidpunkten bör således inte vara när skattskyldigheten inträder i teknisk mening, utan när civilrättsligt bindande avtal kommer till stånd, alternativt när den skattskyldige blir civilrättsligt bunden av sin handling.

Vid en sådan bedömning hade troligtvis flera av de ovan refererade rättsfallen, exempelvis RÅ 1989 ref. 116 (I) och (II) och NJA 1986 s. 428 haft en annan utgång, vilket hade varit mer stringent med lagens ursprungliga syfte. Den avgörande frågan efter denna genomgång är därmed hur man bör förhålla sig till retroaktivitetsförbudet. Analysen av Bexhed summerar det hela;

*”Man kan förvisso anse att skyddet mot retroaktiv skattelag – med den utformning som regleringen fått i RF – är alltför bristfällig, men det är faktiskt vad som är gällande rätt”.<sup>135</sup>*

---

<sup>135</sup> Bexhed, Obefogad kritik av Lagrådet – men ändå tveksamheter i förmögenhetsskattelagstiftningen, 1998, s. 860.

# Litteraturförteckning

## Litteratur

**Bengtsson, Bertil;** *Ersättning vid offentliga ingrepp, egendomsskyddet enligt regeringsformen*, Norstedt, Stockholm, 1986.

**Eberstein, Gösta;** *Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt*, Del 1, första upplagan, Norstedt, Stockholm, 1929.

**Grosskopf, Göran; Rabe, Gunnar;** *Det svenska skattesystemet, Individbeskattningen och företagsbeskattningen*, sjunde upplagan, Malmö, 1994.

**Hagstedt, Jan Anders;** *Retroaktiv skattelag*, första upplagan, Norstedts, Uppsala, 1975.

**Hultqvist, Anders;** *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, första upplagan, Juristförlaget, Stockholm, 1995.

**Jareborg, Nils;** *Allmän kriminalrätt*, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2002.

**Ljungman, Seve;** *Om skattefordran och skatterestitution*, första upplagan, Almqvist & Wiksells boktryckeri AB, Uppsala, 1947.

**Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustav; Melz, Peter; Silfverberg, Christer;** *Inkomstskatt – en läro – och handbok i skatterätt*, Del 1 och 2, åttonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2001.

**Peczenik, Aleksander;** *Juridikens teori och metod*, 1:1 upplagan, Norstedts Juridik, Lund, 1995.

**Peczenik, Aleksander;** *Juridikens metodproblem. Rättskällelära och lagtolkning*, andra upplagan, Almqvist & Wiksell, Stockholm, 1980.

**Påhlsson, Robert;** *Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, första upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 1995.

**Strömberg, Håkan;** *Sveriges författning*, sjuttonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2001.



## Tidsskrifter

**Aldén, Stefan;** *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen* SN 1998, s. 560-566.

**Bergström, Sture;** *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, SN, 2003, s. 2-13.

**Bergström, Sture;** *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN, 1997, s.351-352.

**Bexhed, Jan-Mikael;** *Obefogad kritik av Lagrådet – men ändå tveksamheter i förmögenhetsskattelagstiftningen*, SN, 1998, s. 860-862.

**Bratt, Percy och Tiberg, Hugo;** *Rättsfall om domare och lagmotiv*, SvJT, 1989, s. 707-716.

**Gäverth, Leif,** *Regeringsrätten och genomsyn*, SvSkt, 1996, s. 731-772.

**Mattsson, Nils;** *Hur tolkas skattelag?* SvSkT, 1981, s. 291-313.

**Melz, Peter;** *Lagtolkningsmetoder - synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter*, SN, 1992 s. 613 - 620.

**Peczenik, Aleksander,** *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*, SN, 1998, s. 536-540.

**Petrén, Gustav;** *Normgivningen på skatteområdet*, SvSkT, 1985, s. 135-142.

**Sandström, K.G.A;** *Om skattelagars tolkning och tillämpning*, SvSkT, 1952, s. 370 ff.

**Tjernberg, Mats;** *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, SN, 2003, s. 14-22.

## **Offentligt tryck**

### **Propositioner**

Prop. 1952:79  
Prop. 1973:90  
Prop. 1975/76:209  
Prop. 1977/78:75  
Prop. 1978/79:195  
Prop. 1986/87:61  
Prop. 1996/97:100

### **Betänkanden**

BeU 1952:22  
SOU 1972:15  
KU 1975/76:56  
SOU 1975:75  
SOU 1978:34  
KU 1978/79:39  
KU 1979/80:1

# Rättsfallsförteckning

RÅ 78 1:29  
RÅ 1985 1:85  
RÅ 1989 ref. 57  
RÅ 1989 ref. 116 (I och II)  
RÅ 1990 ref. 19  
RÅ 1992 ref. 10  
RÅ 1992 ref. 60  
RÅ 1993 ref. 79  
RÅ 1997 ref. 18  
RÅ 1998 ref. 27  
RÅ 2000 ref. 23  
RÅ 2000 ref. 26  
RÅ 2000 ref. 43  
RÅ 2000 ref. 45

NJA 1981 s. 1

NJA 1986 s. 428

NJA 2000 s. 132

NJA 2004 s. 299 (I och II)

C-62/00 (Marks & Spencer plc mot Commissioners of Customs & Excise)

C-255/00 (Grundig Italiana SpA mot Ministero delle Finanze)