

Det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet

[och dess förhållande till räntesnurrorna]

Tonie Persson

Kandidatuppsats i handelsrätt
Skatterätt
VT2012

Handledare
Axel Hilling



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

Sammanfattning	5
Förkortningar	8
1. Inledning	9
1.1 Ämne – Bakgrund	9
1.2 Syfte – Frågeställning	9
1.3 Avgränsningar	10
1.4 Metod och material	10
1.5 Disposition	11
1.6 Något om terminologin	11
2. Legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet	13
2.1 Legalitetsprincipen inom skatterätten	13
2.2 Retroaktivitetsförbudet inom skatterätten	14
2.2.1 Bakgrund till retroaktivitetsförbudet	14
2.2.2 Vilka skatter omfattas	15
2.2.3 Undantag från förbudet	16
2.2.4 Tolkning av förbudet, oäkta/äkta	17
2.3 Rättspraxis	17
2.3.1 RÅ 82 1:74	17
2.3.2 NJA 1986 s. 428	18
2.3.3 RÅ 1989 ref. 116 (I)	18
2.3.4 RÅ 1989 ref. 116 (II)	18
2.3.5 RÅ 1990 ref. 19	19
2.3.6 RÅ 1992 ref. 10	19
2.3.7 NJA 2000 s. 132	20
3. Reglerna om s.k. räntesnurror	22
3.1 Bakgrund till införande av ränteavdragsbegränsning	22
3.2 Vad är en räntesnurra	22
3.3 Rekvisiten gällande ränteavdragsbegränsningarna	23
4. Begränsningsreglerna och retroaktivitetsförbudet	25
4.1 Vilken är problematiken	25
4.2 Remissinstanserna, lagrådet lagstiftarens motivering	26
4.3 Äkta eller oäkta retroaktivitet	26
5. Analys	28
6. Slutsats	29
Källförteckning	31

Sammanfattning

Retroaktivitetsförbudet inom skatterätten instiftades 1980 och innebär ett förbud mot att införa skattelag med retroaktiv verkan. Inspirationen kom från straffrätten i vilken principen om förbud mot retroaktiv lag länge hade varit förhärskande.

Retroaktivitetsförbudet har med sin ställning som grundlag hög formell status i det svenska rättsväsendet vilket borde borga för att både domstolar och lagstiftare gör sitt yttersta för att agera i dess anda. Dessvärre kan det konstateras att retroaktivitetsförbudet inte är så helstäckande som en ren genomläsning av lagtexten kan göra gällande. För att lagen ska kunna leva upp till de principer som dess förarbeten ger uttryck för rörande t.ex. förutsebarhet så krävs att lagen ses över.

Under dess drygt 30-åriga existens har en domstol bara vid ett tillfälle ansett att en lag i sig strider mot retroaktivitetsförbudet, andra fall där retroaktivitet konstaterats har rört tillämpningen av lagen inte lagen i sig. Anledningen till detta är till stor del att retroaktivitetsförbudet bara täcker s.k. äkta retroaktivitet och inte den betydligt vanligare oäkta retroaktiviteten. Det är inte helt otänkbart att domstolarna i vissa fall har valt att göra en fiskal tolkning vilket innebär att de ofta har tolkat retroaktivitetsförbudet väldigt strikt. Borttagande av uppenbarhetsrekvisitet ur RF bör rimligtvis leda till en större tillämpning av retroaktivitetsförbudet fortsättningsvis.

Från lagstiftarens sida kan vi se både uppenbara försöka att kringgå retroaktivitetsförbudet men också en positiv effekt i form av att frågorna om retroaktivitet har lyfts i förarbeten och att lagstiftaren ofta valt att välja lösningar för att undvika retroaktiv lagstiftning.

Summary in English

Prohibition of retroactive tax legislation was introduced in 1980 and prohibits retroactive tax law. Inspiration was drawn from the field of criminal law in which the principle that retroactive law should be prohibited had ruled since long.

As the prohibition of retroactive tax legislation is part of the constitution statues it has high authority in the Swedish law system which should assess that both courts and the Parliament do their utmost to act in the spirit of the law. Unfortunately it may be concluded that the prohibition of retroactive tax isn't as strong as one is lent to believe while reading the law. The law will need some correction for it to live up to the principles expressed in its preparatory works.

During its 30 year long existence it has only happened once that a court has deemed a case concerning retroactive tax law unconstitutional. Other cases have been concerned with the scope of the retroactivity. The reason for this can in great part be attributed to the fact that the law only concerns true retroactivity and not the more common false retroactivity. It's not completely unthinkable that the courts in some cases have made fiscal interpretations of the law which means that the interpretation they do is very strict. Since the rule that stated that a provision shall be waived only if the error is manifest has been abolished we will hopefully see a greater use of the prohibition of retroactive tax legislation in the future.

The government has made some obvious attempts to circumvent the prohibition of retroactive tax legislation but we have also seen a positive effect in that the questions regarding retroactivity has been raised in the preparatory works and the government has often made an effort to chose ways to avoid retroactive legislation.

Förkortningar

NJA	Nytt juridiskt arkiv avd. I
SFS	Svensk författningssamling
EU	Europeiska unionen
f.,ff	Följande sida, Följande sidor
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
not	Notismål från Högsta förvaltningsdomstolen
Prop.	Proposition
ref.	Referatmål från Högsta Förvaltningsdomstolen
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning
JT	Juridisk Tidsskrift

1. Inledning

1.1 Ämne | Bakgrund

Efter att HFD i RÅ 2007 ref. 84 och ref. 85 slagit fast att skatteflyktslagen inte är tillämplig på s.k. räntesnurror (ett förfarande som innebär att räntekostnader till följd av koncerninterna lån kan minska beskattningsunderlaget i Sverige) så inkom Skatteverket med en hemställan till lagstiftaren rörande förändrad lagstiftning på området.¹ Detta föranledde att ny lagstiftning infördes vilken fick sin utformning i 24 kap. 10 a-e §§ IL, och innebär att räntan på vissa typer av koncerninterna lån inte längre kommer att vara en avdragsgill kostnad. Dessa bestämmelser skall tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008 d.v.s. även på ränteutgifter som har sitt ursprung i lån upptagna vid en tidigare tidpunkt. Inför lagens införande gav ett flertal remissinstanser uttryck för att reglerna gällande avdragsbegränsningar har retroaktiva inslag.² Dessvärre så gav inte lagstiftaren uttryck för vad denne anser i frågan utan nöjer sig med en övergripande motivering till varför man önskar ha en lagstiftning som kan uppfattas vara retroaktiv.

Hur är det möjligt att en lagstiftare väljer att införa en lag som synbart är retroaktiv trots att vi haft ett förbud mot retroaktiv skattelag sedan 1980?

Vad innebär egentligen retroaktivitetsförbudet? Finns det undantag från den som gör att lagar av ovanstående typ är ok?

Med denna framställning avser jag lägga fokus på retroaktivitetsförbudet och vilket genomslag det har fått under de dryga 30 år det har varit en del av vår svenska grundlag.

1.2 Syfte | Frågeställning

Syftet för framställningen är framför allt att utreda vilket inflytande retroaktivitetsförbudet har i svensk rätt. Har det fått det förväntade genomslaget i praxis? Har lagstiftaren respekterat förbudet?

Därutöver så har jag valt att försöka utröna hur retroaktivitetsförbudet står sig i förhållande till de retroaktiva inslag som har identifierats rörande begränsningen av avdrag för räntor i 24 kap. 10a-e §§ IL. Den frågan har aldrig varit uppe för prövning i någon rättsinstans och det ska bli väldigt intressant dels för egen del men förhoppningsvis även för läsaren av denna uppsats att se vilka slutsatser som kan dras.

De konkreta frågeställningarna är dessa:

¹ Prop. 2008/09:65, s. 30.

² Prop. 2008/09:65, s. 73.

- Är ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10a-e §§ IL förenliga med retroaktivitetsförbudet?
- Vilket genomslag har retroaktivitetsförbudet fått i rättspraxis?
- Har lagstiftaren respekterat retroaktivitetsförbudet?

1.3 Avgränsningar

Ett flertal avgränsningar har varit nödvändiga att företa för att hålla ett konkret fokus i uppsatsen.

Jag har valt att begränsa denna uppsats till att behandla endast den svenska retroaktivitetsprincipen och har till följd av det bortsett från de influenser och påverkan som den svenska rättsbildningen kan få till följd av EU-rätten och EU-domstolens praxis. Även de principer som kan influera via den Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna ligger utanför denna framställning.

Gällande rättspraxis så har jag valt att bara behandla domar avkunnade av högsta svenska instans på området. Då retroaktivitetsförbudet är en smula säreget så innebär det att praxis från både HD och HFD kommer att tas upp. Till följd av detta faller icke överklagade förhandsbesked från Skatterättsnämnden bort.

Både legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet har motsvarigheten inom andra rättsområden, främst inom straffrätten, jag har dock valt att koncentrera mig på den skatterättsliga varianten.

Jag avser inte heller att gå djupare in på räntesnurrorna då jag främst kommer att använda lagstiftningen som rör dessa för att visa på vilket sätt retroaktivitetsförbudet kan göras gällande och vilka svårigheter som kan tänkas uppstå trots att en lag kan förefalla vara uppenbart retroaktiv.

1.4 Metod och material

Jag kommer att använda mig av en sedvanlig rättsdogmatisk metod. Detta innebär att jag genom traditionell rättskällelära kommer att ta del av lag, förarbeten, domstolspraxis och doktrin samt vetenskapliga artiklar för att genom detta försöka fastställa vad som är gällande rätt. Genom de rättsregler jag finner kommer jag tillämpa dem på den frågeställning jag har ställt upp för att därefter kunna presentera en korrekt slutsats.

Material kommer att inhämtas från tillgängliga källor såsom bibliotek och databaser t.ex. FAR, Zeteo, Infotorg m.fl.

1.5 Disposition

Inledningsvis redogörs för den skatterättsliga legalitetsprincipen. Detta då retroaktivitetsförbudet anses vara en del av denna övergripande princip. Därefter ges en introduktion till retroaktivitetsförbudet och vilket syftet är med ett sådant förbud, vad är det som man anser sig vilja skydda med det? Avsnittet fortsätter med en beskrivning av förbudets historiska bakgrund, vilka skatter som omfattas, vilka undantag som finns. Därefter går jag vidare med att förklara hur retroaktivitetsförbudet ska tolkas samt skillnaden mellan oäkta och äkta retroaktivitet. Avsnittet avslutas med en genomgång av praxis.

Kapitel tre rör räntesnurrorna, jag förklarar vad en räntesnurra är och varför Skatteverket ansett dem vara så pass problematiska att ett förbud har varit nödvändigt. Jag går också kortfattat in på vilka rekvisiten är för att avdragsförbudet ska inträda.

I kapitel fyra kommer jag koppla ihop de tidigare kapitlen med varandra. Vad innebär retroaktivitetsförbudet för begränsningsreglerna?

Kapitel fem kommer att utgöras av en analys rörande retroaktivitetsförbudet avseende begränsningsreglerna och avslutningsvis kommer det i kapitel sex presenteras en övergripande slutsats för vad retroaktivitetsförbudet haft för inverkan på rättspraxis och lagstiftningen.

Tanken är att först ge läsare god kunskap om retroaktivitetsförbudet och hur det är tänkt att tillämpas. När sedan kapitlet rörande räntesnurrorna har avhandlats så blir det en logisk följd att applicera kunskaperna om retroaktivitetsförbudet på ränteavdragsbegränsningsreglerna.

1.6 Något om terminologin

I denna uppsats kommer ordet ”retroaktivitetsförbudet” syfta till det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet. Avser jag den straffrättsliga motsvarigheten så kommer det att tydliggöras. Detta gäller även gällande legalitetsprincipen.

Rörande begreppen oäkta respektive äkta retroaktivitet så avser det begrepp som olika författare har valt att namnge på olika vis. I andra framställningar kan det t.ex. kallas retroaktivitet och retroaktivitetseffekter alternativt formell respektive materiell retroaktivitet. Jag har försökt att konsekvent använda begreppen oäkta/äkta då jag tycker att de termerna på ett klart sätt anger vad det rör sig om.

Jag kommer också genomgående använda förkortningen HFD när jag syftar till Högsta förvaltningsdomstolen eller Regeringsrätten.

2. Legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet

2.1 Legalitetsprincipen inom skatterätten

Legalitetsprincipen existerar inom flera rättsområden, mest känd torde den vara inom straffrätten där den anses sammanfattas av de latinska satserna ”nulla poena sine lege” samt ”nullum crimen sine lege” d.v.s. inget straff utan lag respektive inget brott utan lag.³ Denna straffrättsliga legalitetsprincip har stått som förebild för den skatterättsliga legalitetsprincipen som fått sitt uttryck i 8 kap. 3 § RF och brukar sammanfattas med frasen ”nullum tributum sine lege”, ingen skatt utan lag.⁴ Frasen är förhållandevis ny i Sverige då den härleds till Ljungman som myntade den på 1940-talet till följd av att han upptäckte att HFD använde extensiv och analog tolkning i samband med skattelag vilket han ansåg var rättsosäkert.⁵ Av olika anledningar hade den skatterättsliga legalitetsprincipen svårt att slå igenom och det är först sedan slutet av 1990-talet en verklig tillämpning har kunnat urskiljas.⁶

Sammanfattningsvis kan sägas att ur legalitetsprincipen utmynnar fyra viktiga principer gällande skattelagstiftning. Det ställs ett föreskriftskrav, det föreligger ett bestämdhetskrav, det råder förbud mot analogi och slutligen ett retroaktivitetsförbud.⁷ Intressantast för den här framställningen är föreskriftskravet vilket innebär att skattelagstiftning ska ske genom lag, då uttryck för föreskriftskravet framgår av retroaktivitetsförbudet. En följd av föreskriftskravet är att när en domstol tolkar en viss skattelag så ska denna tolkning vara rimlig utifrån föreskriften i sig.⁸ Användning av sekundärkällor som t.ex. förarbeten är givetvis fullt tillåten men deras vikt avgörs av hur väl de speglar innehållet i den föreliggande lagtexten.⁹

³ Sundell, Legalitetsprincipen inom svensk straffrätts historia, JT 1994/95, s.97.

⁴ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 3.

⁵ a.a. s. 3

⁶ Bergström, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, SN2003, s. 2.

⁷ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 4 ff.

⁸ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 127.

⁹ Ersson, Skatteavtal och rättspraxis, IUR Information 2/3 2007, s. 15.

2.2 Retroaktivitetsförbudet inom skatterätten

Retroaktivitetsförbudet inom skatterätten framgår av 2 kap. 10 § 2 st. RF och har följande lydelse:

”Skatt eller statlig avgift får inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten.”

Noterbart är att även om det inte nämndes vid paragrafens tillkomst förefaller det vara rimligt att kunna se denna som en del av legalitetsprincipen¹⁰ då den ger uttryck inte bara för ett förbud mot retroaktivitet utan ställer även upp ett föreskriftskrav gällande skattelagstiftningen. I ljuset av detta kan man urskilja att motiven bakom paragrafens införande har varit ökad förutsägbarhet och rättssäkerhet. I förarbetena till lagen gavs uttryck för att skattskyldig i förväg skulle kunna överblicka konsekvenserna av sitt handlande och slippa bedömas efter regler som tillkommit i efterhand då det är för sent att ändra sitt agerande.¹¹ Även *rättssäkerhetsaspekter* lyftes fram då man poängterade att det är av vikt att skattelagstiftning inte utan straka skäl ges retroaktiv verkan.

Hagstedt har för sin del lyft fram ytterligare negativa effekter av retroaktiv skattelag. Han nämner en *humanitetsaspekt* och företar en liknelse med retroaktivitetsförbudet inom straffrätten när han anför att det har ansetts oförenligt med ett liberalt demokratiskt samhälles traditioner att genom handlingar skada enskilda för handlingar vilka inte varit straffbelagda vid den tidpunkt de begåtts. Vidare tar han upp en *likviditetsaspekt* och syftar till att det kan vara svårart för skattskyldig att få fram de likvida medel som skall betala en i efterhand införd skatt. En *subjektsaspekt* kan också identifieras, det kan vara svårare att i efterhand identifiera vem som är rätt skattebärare. Nära subjektsaspekten ligger en bevisproblematik vilken kan uppstå till följd av att skattesubjektet inte har sparat relevanta handlingar till följd av att de vid tidpunkten för deras upprättande inte hade någon relevans.¹²

2.2.1 Bakgrund till retroaktivitetsförbudet

Det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet infördes 1980 och är således förhållandevis nytt i den svenska lagstiftningen men det har under lång tid behandlats inom rättspraxis, doktrin och vid utvecklingen av ny lagstiftning. Jag kommer att företa en översiktlig redogörelse för principens historik och hur den har utvecklats för att slutligen bli en del av RF.

Ser vi tillbaka till 1809 års RF så kan det fastslås att det inte fanns något inskrivet retroaktivitetsförbud i denna. RF innehöll i dess 16 § en rättighetskatalog men den

¹⁰ Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 6.

¹¹ Prop. 1978/79:195, s. 55.

¹² Hagstedt, Retroaktiv skattelag, s. 128 f. och 179 ff.

behandlade inte retroaktivitet, inte heller avseende straffrätt. Detta var även konstitutionell praxis vilken definitivt bekräftades av HFD i RÅ 78 1:29. Målet gällde effekterna till följd av ändring av befintlig skattelag vilken förde med sig att vissa typer av avdrag begränsades. HFD slog fast att hinder inte förelåg mot att tillämpa begränsningen i fråga på förhållanden som inträffat innan lagen trädde i kraft.¹³

Även i doktrinen var den allmänna uppfattningen under denna tidsperiod att det inte fanns något principiellt hinder mot att införa skattelag retroaktivt. Bexhed beskriver vidare utvecklingen på så sätt att det inom doktrinen uppkom en uppfattning om att retroaktivitet borde vara möjlig att tillämpa först när det förelåg särskilda skäl. Av det dras slutsatsen att det i doktrinen ansågs vara en fråga om huruvida det var lämpligt med retroaktiv lag snarare än en fråga om legalitet.¹⁴ Vad som fördes fram i doktrinen fick även genomslag i lagstiftningsarbetet. Detta kan ses i förarbetena till 1952 års konjunkturskattelag där ett allmänt uttalande om att retroaktivitet inte bör tillämpas utan särskilda skäl förs fram.¹⁵

Vid införandet av 1974 års RF så innehöll inte heller den ett förbud mot retroaktivitet på skatterättsens område. Redan innan lagen trädde i kraft hade en kommitté tillsatts för att utreda om fri- och rättighetskatalogen i RF borde stärkas och byggas ut. En av frågorna kommittén behandlade var huruvida det straffrättsliga retroaktivitetsförbudet skulle utvidgas för att träffa vissa andra typer lagar, bl.a. skattelagar. Utredningens majoritet ansåg dock att ett skatterättsligt retroaktivitetsförbud inte borde införas.¹⁶

1976 fick Sverige för första gången på 40 år en borglig regering vilken valde att på nytt ta upp frågan om ett grundlagsfäst förbud mot retroaktiv skattelag. En utredning tillsattes och denna lämnade 1978 ett förslag på en sådan lag.¹⁷ Förslaget upptogs i en proposition vilken sedermera antogs av riksdagen, två beslut med mellanliggande val, och förbudet trädde i kraft den 1 januari 1980.¹⁸

I samband med den nyligen genomförda grundlagsreformen ändrades förbudet något. Detta var dock bara språkliga ändringar och ingen förändring i övrigt är avsedd.¹⁹

2.2.2 Vilka skatter omfattas

Direkt av lagtexten framgår att den avses träffa skatt och statliga avgifter. Således omfattas alla former av statliga pålagor oavsett hur de rubriceras samt alla former av kommunala skatter inkluderat t.ex. landstingsskatt.

¹³ Bexhed, Retroaktiv skattelagstiftning – kan regeringsformens förbud kringås?., SN 1993, s. 153-180.

¹⁴ aa

¹⁵ Prop. 1952:79 s. 33 ff.

¹⁶ SOU 1975:75, s. 157 ff. och 248 f., Prop. 1975/76:209, s. 125 f.

¹⁷ SOU 1978:34, 155 ff. och 175 f.

¹⁸ Prop. 1978/79:195, s. 54 ff.

¹⁹ Prop. 2009/10:80, s. 251, SOU 2008:125, s 654 f., SOU 2008:125, s. 123ff.

Till följd av att retroaktivitetsförbudet träffar alla statliga avgifter så spelar det ingen roll hur lagstiftaren har valt att rubricera denna. Har avgiften skattemässig karaktär så inkluderas den av förbudet. Detta gäller t.ex. socialavgifter, moms, skrotningsavgift, tullar, ansökningsavgifter o.s.v.

Förbudet är giltigt oberoende om det gäller en avgift till följd av att skattskyldig fått en förmån eller utnyttjat en tjänst såväl som om det skulle röra sig om en betungande avgift. Är det en statlig avgift och den är offentlighetsreglerad så omfattas den av förbudet även om avgiften inte är reglerad i lag.²⁰ Motsatsvis träffas inte avgifter som uteslutande grundas i ett civilrättsligt förhållande även om motparten är en statlig myndighet. Även kommunala avgifter faller utanför förbudet.

2.2.3 Undantag från retroaktivitetsförbudet

Som framgår av 2 kap. 10 § 2 st. 2-4 men. får retroaktivitetsförbudet under vissa förutsättningar bortses ifrån. Lagtexten har följande utformning:

”Finner riksdagen att det finns särskilda skäl för det, får en lag dock innebära att skatt eller statlig avgift tas ut trots att lagen inte hade trätt i kraft när omständigheten inträffade, om regeringen eller ett riksdagsutskott då hade lämnat ett förslag om det till riksdagen. Med förslag jämställs ett meddelande i skrivelse från regeringen till riksdagen om att ett sådant förslag är att vänta. Vidare får riksdagen föreskriva undantag från första meningen, om riksdagen finner att det av särskilda skäl krävs i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris.”

Den sista meningen avser situationer av force majeure liknande karaktär och undantaget motiveras av att retroaktiv skattelagstiftning bör anses vara ett tillåtet medel när landet står inför en svår krissituation.²¹

Intressantare är första meningen i citatet vilken avser s.k. stopplagstiftning. Användning av detta institut har varit förhållandevis vanligt förekommande.²² Vad som avses är att om regeringen eller riksdagsutskott lämnar en skrivelse till riksdagen om att man avser föreslå en viss stopplagstiftning så kan den lagstiftningen få verkan från den dag då skrivelsen lämnades till riksdagen även om lagstiftningen inte träder i kraft förrän vid en senare tidpunkt. Anledningen till att undantaget infördes var för att det ansågs nödvändigt att snabbt kunna agera mot oförutsedda förfaranden som innebar kringgående av skattelag eller skatteflykt.²³

²⁰ Prop. 1978/79:195, s. 56.

²¹ Prop. 1978/79:195, s. 60 f.

²² För exempel se tabeller i Robert Pålsson, Retroaktiv stopplagstiftning – en utvärdering av stoppskrivelseinstitutet, Skattenytt 2011, s. 3 ff.

²³ Prop. 1978/79:195, s. 56.

2.2.4 Tolkning av retroaktivitetsförbudet, oäkta eller äkta retroaktivitet

Vad stipulerar att en lag är retroaktiv? En äldre definition lyder ”lagstiftning, där en beskattning är rättsföljden av rättsfakta som förelegat före lagens tillkomst men fått relevans först då”.²⁴ När Rättighetsskyddsutredningen fick uppdraget att utreda hur ett retroaktivitetsförbud skulle kunna utformas var en viktig fråga hur en retroaktivitetsbedömning skulle gå till. Inom straffrätten är en sådan bedömning tämligen enkel, man jämför tidpunkten för den brottsliga gärningen med tidpunkten för lagens ikraftträdande.²⁵ Gällande skatterätten så finns det ett batteri av faktorer som kan vara avgörande, bosättning, äktenskap, anställning o.s.v. Utredningen identifierade faktumet att det regelmässigt sker någon form av transaktion vilken utlöser skattskyldighet och valde därför att koppla retroaktivitetsförbudet till en jämförelse mellan tidpunkten för transaktionen och tidpunkten för lagens ikraftträdande.²⁶

I doktrinen har skillnaden mellan äkta och oäkta retroaktivitet diskuterat vidare.²⁷

Med det förstnämnda begreppet avses retroaktivitet som innebär retroaktiv tillämpning av ny lagstiftning på förhållanden som redan har inträffat medan det senare innebär något som kan uppfattas som retroaktivt utan att formellt vara det d.v.s. lagstiftning som tillämpas framåt i tiden på gamla förhållanden. Retroaktivitetsförbudet träffar bara äkta retroaktivitet. En avgörande fråga i sammanhanget är således vilken omständighet det är som utlöser skattskyldighet enligt en viss lag samt om denna omständighet har inträffat före eller efter lagens inträde.^{28,29}

Exempel på äkta retroaktivitet är en transaktion som när den företogs var skattefri men senare beläggs denna redan utförda transaktion med skatt. Ett exempel på oäkta retroaktivitet är om en viss tillgång, som är fri från förmögenhetsskatt, beläggs med förmögenhetsskatt framåt i tiden.³⁰

2.3 Rättspraxis

2.3.1 RÅ 82 1:74

Målet gällde hur en övergångsregel rörande värdering av bostadsförmån för en medlem i en bostadsrättsförening skulle tillämpas. Lagändringen trädde i kraft den 1 januari 1981 för att börja tillämpas vid 1982 års taxering. Tvist uppstod om huruvida den nya lagen

²⁴ Jan Anders Hagstedt, Retroaktiv skattelag, s. 30.

²⁵ SOU 1978:34, s. 155

²⁶ SOU 1978:34, s. 157, Prop. 1978/79:195, s. 55.

²⁷ Bexhed, Retroaktiv skattelagstiftning – kan regeringsformens förbud kringås?, SN 1993, s. 153-180.

²⁸ Stefan Olsson, Författningsprövning i skatterätten en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten, s. 67.

²⁹ RÅ 1989 ref. 116 I och II, RÅ 1992 ref. 10.

³⁰ Bexhed, Retroaktiv skattelagstiftning – kan regeringsformens förbud kringås?, SN 1993, s. 153-180.

kunde tillämpas på ett bokslut vilket behandlade ett beskattningsår med slutdatum den 31 december 1980. HFD slog fast att så inte var möjligt till följd av retroaktivitetsförbudet.

2.3.2 NJA 1986 s. 428

Målet gällde huruvida stämpelskatt för förvärv av en tomträtt kan tas ut. Omständigheterna i målet var i korthet följande. TH och KP förvärvade den 4 juni 1984 en tomträtt men inskrivning av förvärvet skedde först den 11 januari 1985. Under perioden mellan förvärv och inskrivning infördes en ny lag vilken innebar att förvärv av den typen av tomträtt belades med stämpelskatt vilken sedermera debiterades TH och KP. Fråga var om detta stred mot retroaktivitetsförbudet. HD konstaterade att skattskyldigheten inträder vid inskrivningen och att det därför inte strider mot retroaktivitetsförbudet.

HD:s dom är formellt sett korrekt och domstolen konstaterar också att det vanligtvis utfärdas övergångsregler vid förändring av stämpelskatten. Så hade inte skett i detta fall varpå domstolen drar slutsatsen att lagstiftaren inte har önskat att föreliggande typ av situation var tänkt att undantas från beskattning.

2.3.3 RÅ 1989 ref. 116 (I)

I detta mål rörde det sig om ett utbyte av aktier. CS hade den 18 oktober 1983 lämnat in sina aktier för att få dem utbytte mot aktier i ett annat företag. Detta företag hade dock ställt som förebehåll att transaktionen skulle godkännas på deras bolagsstämma vilket skedde den 18 november 1983. En stopplagstiftning med verkan från den 24 oktober 1984 hade dock införts vilken innebar att en schablonregel om att få ta upp anskaffningskostnaden för en aktie till 50 % av avyttringsvärdet hade sänkts till 25 %. Fråga var således huruvida den 18 oktober eller den 18 november skulle ses som avyttringstidpunkt. Vid tidpunkten för målet gällde den s.k. kontantprincipen vid kapitalvinstberäkning vilken innebär att skattskyldighet inte inträder vid ingående av bindande avtal utan först när någon del av köpeskilling betalas. HFD fastslog att det var först vid bolagsstämmans godkännande som bindande avtal, och därmed avyttring, skett. Retroaktivitetsförbudet blev därmed inte tillämpligt

Som Bexhed anför så är HFD:s avgörande korrekt med avseende på hur retroaktivitetsförbudet har utformats men det står i mindre bra överensstämmelse med principen om att den enskilde skall kunna överblicka konsekvenserna av sitt handlande ty den skattskyldige var i detta fall ensidigt bunden från den 18 oktober.

2.3.4 RÅ 1989 ref. 116 (II)

Målet rör vilken skattsats som ska tillämpas vid uttagning stämpelskatt till följd av ökning av aktiekapital. Vid bolagsstämma den 24 maj 1985 beslutade företaget om att

höja sitt aktiekapital och i samband med det tecknades aktierna samt delades ut, betalning skedde den 28 maj. Den 1 juli 1985 inträffade en lagändring vilken innebar att stämpelskatten vid höjning av aktiekapital höjdes från en procent till två procent. Ökningen av bolagets aktiekapital registrerades den 30 september 1985. Bolaget anförde att bolagsstämmodatumet skulle anses vara den dag då den händelse som utlöste skattskyldighet inträffade och därmed skulle den lägre skattesatsen tillämpas till följd av retroaktivitetsförbudet. HFD pekar på att det i lagen om stämpelskatt klart framgår att det är dagen för registrering som utlöser skattskyldighet och till följd av det är retroaktivitetsförbudet inte tillämpligt.

HFD:s dom är även i detta fall korrekt given hur lagen är utformad men återigen är fråga om det går i linje med syftet bakom retroaktivitetsförbudet om att skattskyldig ska kunna bedöma konsekvenserna av sitt handlande. Rimligare hade varit om koppling hade kunnat ske till dagen för bolagsstämman. Här liksom i NJA 1986 s. 428 blir dessutom skattskyldig till viss del beroende av hur snabbt myndigheter handlägger ärenden. En kortare handläggningstid hade kunnat medföra en halverad skattekostnad i detta fall.

2.3.5 RÅ 1990 ref. 19

AK ställde den 12 december 1986 av sin bil. Den 1 januari 1987 trädde en ny lag i kraft vilken innebar att bilar som är avställda längre tid än 12 månader är skyldiga att betala en viss avgift. AK gjorde gällande att vid den tidpunkt han ställde av sin bil var det inte belagt med avgift och att det därmed strider mot retroaktivitetsförbudet att kräva honom på sådan avgift. HFD slår fast att den omständighet som utlöser skattskyldighet är när bilen har varit avställd 12 månader efter det att lagen trädde i kraft, d.v.s. den 1 januari 1988.

HFD:s dom överensstämmer med vad som anförs i förarbetena till retroaktivitetsförbudet³¹ men det visar också på vad som enligt min mening är en brist i lagens utformning. Genom att använda en lagstiftnings införandetidpunkt som referens vid beräkning av när omständigheten som utlöser skattskyldighet ska beräknas går det tämligen enkelt att kringgå retroaktivitetsförbudet i många fall.

2.3.6 RÅ 1992 ref. 10

RÅ 1992 ref. 10 är ett väldigt intressant fall ur flera aspekter. Bakgrunden i målet var i korta drag följande. Dagen innan julafton 1986 infördes en ny lag i form av en tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag och pensionsstiftelser. Den skulle tas ut på försäkringsbolagens förmögenheter till den del de översteg 10 miljoner den 31 december samma år. Skattesatsen sattes till fem respektive sju procent beroende på om det rörde sig om en kapital- eller pensionsförsäkring. Av förarbetena framgår det med all önskvärd tydlighet att syftet med engångsskatten var att beskatta vad som ansågs vara en mycket

³¹ SOU 1978:34, s. 159

god avkastning vilken av såväl fördelningspolitiska som statsfinansiella skäl påkallade beskattningsåtgärder.³² Skälet till att lagstiftningen utformades som en förmögenhetsskatt motiveras i förarbetena inte uttryckligen med att retroaktivitetsförbudet omöjliggör en retroaktiv avkastningsskatt men det är svårt att inte föreställa sig att så är fallet.³³ Det konstateras i propositionen att eftersom skatten beslutas den 23 december och träffar förmögenheter först en vecka senare så står den inte i strid med retroaktivitetsförbudet.³⁴

De huvudsakliga grunder som åberopades av bolaget i HFD var följande:

”Enligt bolagets mening är det främst tre omständigheter som klart visar att skatten enligt LTF, trots att den rubricerats som en förmögenhetsskatt, i realiteten är en retroaktiv inkomstskatt.

Den första är att skatten var lägre för den del av de skattskyldigas tillgångar som hänförde sig till meddelade K-försäkringar än för den del av tillgångarna som hänförde sig till P-försäkringar. Skillnaden motiverades av att K-försäkringsmedlen men inte P-försäkringsmedlen redan belastats med viss inkomstskatt. Den inkomstskatt som redan erlagts för K-försäkringsmedlen fick alltså i praktiken räknas av från skatten enligt LTF.

Den andra omständigheten som enligt bolaget visade att skatten i realiteten var en retroaktiv inkomstskatt var att skatten begränsades till sådana rättssubjekt som betalade låg eller ingen inkomstskatt. Det har aldrig tidigare förekommit att kretsen av skattskyldiga begränsats på detta sätt.

För det tredje framgår det klart av förarbetena till LTF att syftet med skatten var att i efterhand beskatta den goda avkastning som livförsäkringsbolag, pensionsstiftelser och vissa understödsföreningar haft på sina medel under åren före tillkomsten av LTF.

Det borde enligt bolaget också beaktas att skatten enligt LTF till skillnad mot alla andra kända förmögenhetsskatter i Sverige och övriga Västeuropa togs ut inte på nettoförmögenheten utan på bruttoförmögenheten.”

HFD fastslog i domen att lagen var utformad som en förmögenhetsskatt och till följd av det så ansågs den vara en skatt på förmögenheter och inte en skatt på inkomster. Vidare konstaterar HFD att gällande förmögenhetsskatter så är den omständighet som utlöser skattskyldighet innehav av förmögenhet en viss dag och i föreliggande fall inföll denna dag efter lagens ikraftträdande. Lagen stred således inte mot retroaktivitetsförbudet.

2.3.7 NJA 2000 s. 132

Målet rörde huruvida en ställföreträdare för ett bolag kunde åläggas ansvar för bolagets obetalda skatter. En ny lag om ställföreträdarens ansvar hade trätt i kraft den 1 november 1997. Lagen skilde sig åt jämfört med den tidigare lagstiftningen bl.a. på den punkt att det

³² Prop. 1986/87:61, s. 17 ff.

³³ Salsbäck, Engångsskatten m.m., SN 1987, s. 132.

³⁴ Prop. 1986/87:61, s 21.

tidigare kravet om att ställföreträdaren för att kunna åläggas betalningsansvar måste kunna visats ha agerat vårdslöst eller av oaktsamhet. Fråga var om den nya lagen kunde tillämpas på skatter vilka härrörde sig från tiden innan lagen trädde i kraft. HD slog fast att så inte var fallet utan för att betalningsansvar skulle föreligga så måste de subjektiva rekvisiten från den tidigare lagen vara uppfyllda.

Noterbart är att detta var första gången HD fann att en lag stod i strid med retroaktivitetsförbudet. Domens prejudikatvärde har senare stärkts genom NJA 2004 s. 299 (I och II) vilka behandlar snarlika förhållanden.

3. Reglerna om s.k. räntesnurror

3.1 Bakgrund till införandet av begränsningarna i avdragsrätten för räntor

Skatteverket anförde i en skrivelse 2008 att de hade uppmärksammat förekomsten av ett antal koncerninterna skatteplaneringsförfaranden vilka kännetecknades av att ränteavdrag gjordes i Sverige men motsvarande ränteintäkt beskattades inte alls eller mycket lågt i mottagarstaten.³⁵ Verket uppskattade att denna brist på reciprocitet innebar ett skattebortfall på uppskattningsvis sju miljarder kronor i Sverige. Vidare anförde verket att försök att beivra detta med hjälp av skatteflyktslagen inte hade givit någon framgång. Verket befarade dessutom att förfarandet sannolikt skulle komma att öka i omfattning till följd av den uppmärksamhet det hade fått genom de friande domarna.³⁶ Verket presenterade sedermera förslag på lagstiftning som ansågs vara lämplig för att komma till rätta med det upplevda problemet, dessa förslag utmynnade sedermera i den lagstiftning vi idag finner i 24 kap. 10a-e §§ IL.

3.2 Vad är en räntesnurra

En s.k. räntesnurra är ett förfarande som får till följd att vinstmedel omdisponeras inom en koncern. Anledningen för att genomföra en dylik operation kan vara för att företaget önskar omorganisera sin företagsstruktur för att på så sätt uppnå en bättre affärsmässighet det kan dock också användas med rent skattemässigt syfte för att beskatta vinstmedel i ett utländskt företag beläget i ett land med mer gynnsamma skattesatser jämfört med det svenska bolag i vilket vinsten har uppstått. Till följd av att koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL samt koncernavdragsreglerna i 35a kap. IL inte är tillämpliga i dessa situationer så har företagen upparbetat upplägg för att uppnå en liknande effekt genom att utnyttja rätten till ränteavdrag. Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL hindrar ett förfarande i vilket man skulle ha överlåtit tillgångar till underpris till det utländska moderbolaget.

Ett vanligt upplägg kan se ut på följande sätt:

Ett utländskt moderföretag äger ett svenskt bolag vilket genererar vinster. Dessa vinster önskar moderföretaget överföra till ett annat koncernföretag hemmanhörande i ett land med fördelaktigare skattesatser. För att uppnå detta bildas ett nytt svenskt dotterbolag till vilket moderföretaget överlåter det vinstgivande dotterbolaget och får i utbyte en räntebärande revers. Reversen lämnas sedan som kapitaltillskott från moderbolaget till

³⁵ Skatteverket, Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder, s. 7.

³⁶ RÅ 2007 ref. 84 och ref. 85

dotterbolaget hemmahörande i lågskattelandet. Räntebetalningarna finansieras genom att det vinstgivande svenska bolaget ger koncernbidrag till det nybildade svenska bolaget vilket i sin tur betalar dessa medel till bolaget i lågskattelandet i form av ränta vilken är avdragsgill i Sverige.³⁷

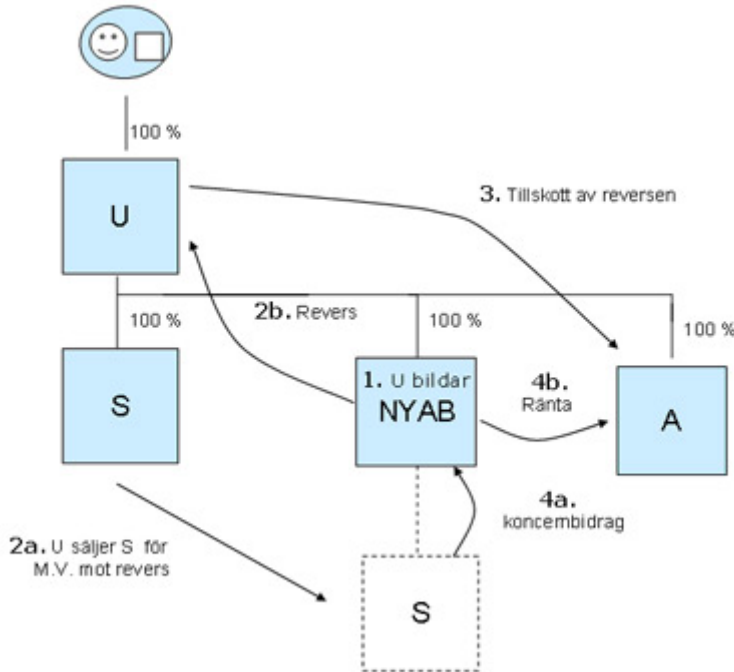


Illustration framtagen av skatteverket för att grafiskt visa situation beskriven i texten ovan.

3.3 Rekvisiten gällande begränsningarna av avdragsrätten

24 kap. 10a-e §§ IL reglerar på vilket sätt avdragsbegränsningsreglerna ska tillämpas. I 10a paragrafen slås det fast vad som avses med att företag är i intressegemenskap. I dessa paragrafer anses intressegemenskap föreligga om ett av företag, direkt eller indirekt, har ett bestämmande inflytande över det andra eller om de står under huvudsakligen gemensam ledning.

10b paragrafen ger uttryck för huvudregeln, att företag i intressegemenskap inte får dra av ränteutgifter till den del skulden avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen. Av det följer att s.k. räntesnurror fortfarande kan användas avseende förvärv av delägarrätter i företag som inte ingår i intressegemenskapen. Paragrafens andra stycke klargör att även för det fall ett tillfälligt lån eller dylikt används för att finansiera förvärvet så innebär det inte att man kommer undan ränteavdragsbegränsningen. Även 10c paragrafen avser att träffa den typen av kringgående.

³⁷ Skatteverket, Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder, s. 16 f.

Slutligen finns lättnadsregler i 10d och e paragraferna. För det fall ränteintäkter beskattas med minst 10 % i mottagarstaten är förfarandet tillåtet, detsamma gäller om förvärvet av delägarretten är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

4. Begränsningsreglerna och retroaktivitetsförbudet

4.1 Vilken är problematiken

Problematiken som uppstår och föranleder att retroaktivitetsförbudet aktualiseras är att begränsningsreglerna träffar även sådana lån som har upptagits innan begränsningsreglerna trädde i kraft.

Till följd av att lagstiftaren har valt att inkludera räntor på skulder vilka avser förvärv gjorda innan den 1 januari 2009 har principen om förutsebarhet brutit. Företagen kunde svårigen förutse att möjligheten till att dra av räntorna på skulderna skulle inskränkas. Detta bör rimligtvis för med sig att de kalkyler och underlag som har legat till grund för förvärven inte längre håller vilket i sin tur kan föra med sig stora ekonomiska konsekvenser. Bristen på reciprocitet som Skatteverket anför som skäl för att införa en begränsning av ränteavdragen kan rimligtvis även vändas d.v.s. företag kommer att få betala skatt på ränteintäkter samtidigt som de inte kan dra av sina räntekostnader.

Hagstedt anför att det råder en allmän enighet bland skattskyldig och doktrin om vikten av att de skattskyldiga lämnas möjlighet att i rimlig omfattning kunna överblicka skattekonsekvenserna av sitt handlande, samt lämnas möjlighet att anpassa sitt beteende efter skattereglernas innehåll.³⁸ Även från lagstiftarens sida har samma åsikt uttryckts, i förarbetena till förhandsbeskedsinstitutets införande skrevs följande: ”Det torde knappast råda delade meningar därom att det nuvarande skattetrycket i åtskilliga fall medför, att den skattemässiga innebörden av en planerad investering kan vara betydelsefull, understundom kanske utslagsgivande för ett korrekt företagsekonomiskt bedömande av investeringens lämplighet.”³⁹

Av särskild vikt torde förarbetena till retroaktivitetsförbudet vara. Rättighetsskyddsutredningen slår i propositionen fast att huvudskälet till att införa ett förbud mot retroaktiv skattelag är just att sådan lagstiftning bryter mot grundsatsen om att skattskyldig i förväg ska kunna överblicka konsekvenserna av sitt handlande. Som exempel nämns en situation i vilken skattskyldig till följd av ny skattelag blir vägrad avdrag för kostnader som var avdragsgilla när de betalades.

³⁸ Hagstedt, Retroaktiv skattelag, s. 132.

³⁹ Prop. 1951:64 s. 43

4.2 Remissinstanserna, lagrådet och lagstiftarens motivering

Inte mindre än 25 remissinstanser ansåg att förslaget till begränsning av ränteavdragen innehöll retroaktiva inslag. Advokatsamfundet var en av de instanser som gick djupast in på frågan. De anförde att det faktum att förslaget avsåg träffa ränteutgifter hänförliga till lån upptagna innan lagens ikraftträdande fick till följd att lagen därmed skulle ges obegränsad retroaktiv effekt. Denna effekt ansåg samfundet skulle strida mot sedvanliga principer rörande lagars förutsägbarhet och därmed vara oacceptabel ur ett rättssäkerhetsperspektiv.⁴⁰

Någon närmre analys av problematiken ges inte från lagstiftarens sida utan man konstaterar att reglerna inte har retroaktiv verkan men att det faktum att även äldre strukturer träffas kan innebära en praktisk olägenhet. Motiveringen till att även äldre skuldförhållanden skall inkluderas är dels rättvise- och konkurrensneutralitetsskäl samt för att man ville stoppa det befintliga skattebortfallet.⁴¹

Förhoppning fanns att Lagrådet skulle ta upp frågan rörande lagens retroaktiva inslag men dessvärre yttrar sig Lagrådet över huvudtaget inte rörande detta.

4.3 Äkta eller oäkta retroaktivitet

Är det gällande räntesnurror det ursprungliga förvärvet av delägarrätten eller är det istället det faktum att det vid ingående av nytt beskattningsår finns ett lån som är den utlösande faktorn? I förstnämnda fall skulle det sannolikt anses föreligga äkta retroaktivitet medan det i sistnämnda fall rör sig om oäkta retroaktivitet vilket faller utanför retroaktivitetsförbudets tillämpningsområde.

Det kan konstateras att gällande kostnader så kan det ofta uppstå situationer som har retroaktiva effekter men som trots det inte omfattas av retroaktivitetsförbudet. Exempel på sådana situationer är för det fall skattskyldig under en längre tid är bunden av ett åtagande som ger upphov till kostnader och rätten till avdrag försämras eller faller bort. Typexempel på sådan situation är räntekostnader till följd av låneavtal som inte kan sägas upp i förtid.⁴²

Med det sagt förefaller det som om ränteavdragsbegränsningarna inte träffas av retroaktivitetsförbudet. Men 24 kap. 10b § 1 st. IL har en väldigt speciell utformning:

”Ett företag som ingår i en intressegemenskap får inte - om inte annat följer av 10 d § - dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i

⁴⁰ Sveriges advokatsamfund, Remissvar R-2008/0697, s.5.

⁴¹ Prop 2008/09:65, s. 74.

⁴² Bexhed, retroaktiv skattelagstiftning – kan regeringsformens förbud kringgås?, SN 1993, s.

intressegemenskapen, till den del skulden avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen.”

(min fetmarkering)

Som synes görs det en direkt koppling till själva förvärvet i paragrafen och förvärvet har skett tidigare. Är det då inte rimligt att se själva förvärvet av delägarerätten som den omständighet som utlöser skattskyldighet?

Till följd av att det saknas praxis på området, frågan om retroaktivitet togs inte upp i höstens domar från HFD⁴³ rörande räntesnurrorna, och de mycket kortfattade uttalandena i förarbetena så känns det rimligt att dra en parallell till situationen rörande räntan på uppskov vid försäljning av privatbostäder då retroaktivitetsförbudet aktualiserades även i samband med införandet av den lagstiftningen. Också i det fallet anförde ett flertal remissinstanser att det förelåg retroaktiv lagstiftning men lagstiftaren var av motsatt åsikt.⁴⁴ En skillnad var dock att lagrådet yttrade sig i frågan:

”[Retroaktivitets]förbudet innebär att skatt inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Reglerna i den föreslagna paragrafen avser endast sådan avgiftsskyldighet som utlösts efter lagens ikraftträdande. Någon retroaktivitet hos föreskriften i detta hänseende kan inte anses föreligga. Den skattskyldige kommer således att kunna vara medveten om vad som vid varje tidpunkt gäller i hans fall och kunna vidtaga de för honom bäst passande dispositionerna.”⁴⁵

Lagrådets uttalande förefaller häpnadsväckande, en åsikt som även har uttryckts i doktrinen.⁴⁶ Det är svårt att tolka lagrådet på annat sätt än att de anser att det är införandet av lagen som utlöser skattskyldigheten och att det till följd av detta knappast kan existera några retroaktiva lagar. HFD har dock i praxis fastslagit att lagen i fråga inte är retroaktiv⁴⁷ med motiveringen att det inte är tidpunkten vid vilken kapitalvinsten uppkom som är den utlösande faktorn utan det är själva existensen av en sådan som är avgörande. Det ligger nära till hands att anta att ett liknande resonemang kommer att föras rörande avdragsrätten för koncerninterna lån upptagna innan den 1 januari 2009 d.v.s. att det inte är tidpunkten för lånets uppkomst som är den omständighet som utlöser beskattningen.

⁴³ Målnummer 7648-09 7649-09 4348-10 4797-10 4798-10 4800-10.

⁴⁴ Prop. 2007/08:27, s. 121.

⁴⁵ Prop. 2007/08:27, s. 240 f.

⁴⁶ Jacob Roupe, Lagrådets yttrande om omläggning av fastighetsskatten – ett bottennapp? SvSkT 2007, s. 569 f.

⁴⁷ HFD:s dom 7543-10.

5. Analys

Det är svårt att bortse från att utformningen av 24 kap. 10 a -10 e §§ IL har en retroaktiv verkan, problemet är att jag har svårt att se att HFD skulle slå fast att så är fallet.

Vid en jämförelse med lagstiftningen rörande uppskovsräntan vid försäljning av privatbostäder så ser vi att domstolarna förefaller finna det svårt att underkänna dylik lagstiftning, vissa underrätter ansåg i det fallet att lagstiftningen faktiskt stred mot retroaktivitetsförbudet men valde att bortse från detta med hänvisning till det vid tidpunkten fortfarande gällande uppenbarhetsrekvisitet i dåvarande 11 kap. 14 § RF samt lagrådets ställning och kompetens.⁴⁸ Uppenbarhetsrekvisitet är numera borttaget och det är besvärande att så mycket vikt i dessa domar läggs på vad lagrådet har yttrat då det finns en del att invända mot den analys lagrådet gjorde i just det fallet.

Lagstiftarens skäl för att ge bestämmelserna retroaktiv verkan är också något märkliga. Man anför t.ex. konkurrensneutralitet. Till att börja med så innebär inte reglerna konkurrensneutralitet utan ger snarare godtyckliga konsekvenser.⁴⁹ Men framför allt så skulle lagstiftaren genom att ange konkurrensneutralitet som skäl kunna kringgå retroaktivitetsförbudet vid en stor del skattelagstiftning då en icke ringa del av skattereglerna på något sätt kan anses påverka konkurrensen. Vid en jämförelse med vilket förfarande man har valt i samband med införande av ny skattelagstiftning i många andra sammanhang så kan man ställa sig frågan om varför man inte valde någon form av övergångsregler. Jämfört med t.ex. förändringen av 11 kap. 45 § IL rörande lån till aktieägare via utländska holdingbolag så torde även den lagstiftningen ha påverkan på konkurrensen men där valde man att agera genom stopplagstiftning istället för att införa en lag med retroaktiv verkan. Varför denna diskrepans?

Min personliga åsikt är således att lagen strider mot retroaktivitetsförbudet till följd av att förutsebarheten har inskränkts. Jag anser att den omständighet som de facto utlöser ränteavdragsmöjligheten är förvärvet av delägarretten och att då i efterhand förvägra avdrag är att agera retroaktivt. Men även om man skulle ha den åsikt att lagstiftningen i fråga inte strider mot retroaktivitetsförbudet, är det så det borde vara? Borde inte retroaktivitetsförbudet täcka den typen av situationer med tanke på vad som nämns som huvudskäl i förarbetena till retroaktivitetsförbudet - att skattskyldig i förväg ska kunna överblicka konsekvenserna av sitt handlande?

⁴⁸ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål 22897-22898-10.

⁴⁹ Sveriges advokatsamfund, Remissvar R-2008/0697, s.5.

6. Slutsats

Retroaktivitetsförbudet har under de dryga 30 år det har existerat fått förhållandevis lite uppmärksamhet både i praxis och i övrigt. Det kan också konstateras att de gånger retroaktivitetsförbudet har varit uppe för prövning så har domstolarna väldigt sällan ansett att det rör sig om den typen av retroaktivitet som avses i förbudet. I vissa fall är det fråga om det inte hade varit befogat med en mindre fiskal tolkning från domstolarnas sida. Även om det inte bör dras några alltför långtgående slutsatser baserat på det fåtal fall som har avgjorts så förefaller det som att åtminstone HFD verkar vara styrda av en s.k. slutfasstyrd argumentation d.v.s. att domstolen har bestämt sig för ett visst beslut och väljer sedan att driva en ensidig argumentation för att uppnå detta resultat.⁵⁰ I mål som t.ex. RÅ 1992 ref. 10, mål rörande ränta på uppskovsbelopp eller ett eventuellt mål rörande ränteavdragsbegränsningarna så står det miljardbelopp på spel för statens del för det fall HFD skulle underkänna en lagstiftning till följd av att den skulle anses strida mot retroaktivitetsförbudet. Jag anser att i sådana situationer ligger det lite i farans riktning att domstolarna tar viss fiskal hänsyn.

Att så kan ske torde dock till viss del kunna härledas till att retroaktivitetsförbudet inte är helt tätt. Det finns luckor vilka lagstiftaren borde försöka täta för att täcka åtminstone en del av den oäkta retroaktivitet som idag är inte skyddas av förbudet. Vill man uppnå den förutsebarhet som är huvudanledningen till att retroaktivitetsförbudet infördes från första början så krävs det att man gör förändringar.

Ett annat upplevt problem är hur man valt att fastställa den omständighet som utlöser skatteplikt. Att man som i NJA 1986 s. 428 och RÅ 1989 ref. 116 (II) väljer att bortse från när ett förvärv faktiskt sker utan istället går strikt efter när skattskyldighet uppstår blir fel på så många plan. I dessa två fall kan de skattemässiga konsekvenserna avgöras beroende på hur snabbt en statlig myndighet hanterar ett visst ärende. Precis samma förfarande kan få totalt olika utgång beroende på om skattskyldig har att göra med en snabb och effektiv myndighet eller en som är t.ex. underbemannad. Väljer man istället att ha den civilrättsligt bindande tidpunkten som referenspunkt hade mycket varit vunnit.

Nästintill samtliga domar som tas upp i denna framställning är från den tid då uppenbarhetsrekvisitet fortfarande fanns i RF. I ett flertal domar har detta åberopats och dess borttagande kommer förhoppningsvis leda till att domstolarna tar lite större hänsyn till retroaktivitetsprincipen och vågar lagpröva i större utsträckning.

Gällande huruvida lagstiftaren har respekterat retroaktivitetsförbudet så är det en fråga som får ett tvådelat svar. Å ena sidan har lagstiftaren uppenbarligen medvetet försökt undgå förbud som i fallet med engångsskatten men å andra sidan så kan man också skönja att frågan berörs i en stor del av de förarbeten där den kan tänkas aktualiseras. Bexhed anför att retroaktivitetsförbudet i praktiken inte har påverkat förekomsten av

⁵⁰ Hultqvist, Rättshandlingars verklig innebörd, SN 2007, s. 698.

retroaktiva lagar i någon större utsträckning då det även tidigare var förhållandevis ovanligt att äkta retroaktivitet förekom. Trots det anser han att förbudet har varit positivt då det fört med sig att lagstiftaren ofta har valt att lägga sig långt från gränsen för äkta retroaktivitet och medvetet undvikit lösningar som innebär oäkta retroaktivitet.⁵¹

⁵¹ Bexhed, Retroaktiv skattelagstiftning – kan regeringsformens förbud kringgås?, SN 1993, s.

Källförteckning

Litteratur

- Hagstedt, Jan Anders, *Retroaktiv skattelag*, 1975, Norstedt.
Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, 1995, Juristförlaget.
Olsson, Stefan, *Författningsprövning i skatterätten - en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, Iustus.

Artiklar

- Bergström, Sture; *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, SN, 2003, s. 2-13.
Bexhed, Jan-Mikael, *Retroaktiv skattelagstiftning – kan regeringsformens förbud kringgås?*, SN 1993, s. 153-180.
Ersson, Stefan *Skatteavtal och rättspraxis*, IUR-information 2007 nr. 2-3 s. 8-15.
Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, SN 2007, s. 696-703.
Påhlsson, Robert, *Retroaktiv stopplagstiftning – en utvärdering av stoppskrivelseinstituttet*, Skattenytt 2011, s. 3-48.
Roupe, Jacob, *Lagrådets yttrande om omläggning av fastighetsskatten – ett bottennapp?* SvSkT 2007, s. 569-570.
Salsbäck, Johan, *Engångsskatten m.m.*, SN 1987, s. 132
Sundell, Jan-Olof, *Legalitetsprincipen inom svensk straffrätts historia*, JT 1994/95, s.95.

Offentligt tryck

Prop. 1951:64.
Prop. 1952:79.
Prop. 1978/79:195.
Prop. 1986/87:61.
Prop. 2007/08:27.
Prop. 2008/09:65.
Prop. 2009/10:80.

SOU 1978:34.
SOU 1978:34.
SOU 1975:75.

Skatteverket, Förslag om begränsningar i avdragsrätten för ränta m.m. på vissa skulder
Sveriges advokatsamfund, Remissvar R-2008/0697.

Rättsfall

RÅ 78 1:29.
RÅ 82 1:74.
RÅ 1989 ref. 116 (I och II).
RÅ 1990 ref. 19.
RÅ 1992 ref. 10.
RÅ 2007 ref. 84.
RÅ 2007 ref. 85.
HFD:s dom 7543-10, 7648-09, 7649-09, 4348-10, 4797-10, 4798-10, 4800-10.

NJA 1986 s. 428.
NJA 2000 s. 132.
NJA 2004 s. 299 (I och II).