

FÖRUTSEBAR SKATTELAGSTIFTNING

EN PRÖVNING AV FÖRETAGSSKATTEKOMMITTÉNS
BOLAGSSKATTEUTREDNING 2014

Ellen Edgren



Sammanfattning

Syftet med uppsatsen är att utifrån ett förutsebarhetsperspektiv utreda den skatterättsliga legalitetsprincipen och det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet. Mot bakgrund av den utredningens resultat prövas delar av Företagsskattekommitténs (FSK) förslag.

Förutsebarhet handlar om att en enskild som agerar med utgångspunkt i gällande rätt ska kunna förutse konsekvenserna av sitt agerande. Det ställer krav på att lagstiftningen utformas tydligt. Det ska uppfyllas genom legalitetsprincipen. Det ställer också krav på att lagstiftning endast verkar framåt i tiden. Det ska uppfyllas genom retroaktivitetsförbudet.

Legalitetsprincipen finns manifesterad i regeringsformen (RF) men har dock vidare omfattning än så och fungerar även som ett grundvärde som puttar rättstillämpningen åt ett visst håll. I doktrinen råder enighet om att legalitetsprincipen är grundläggande för skatterätten och att den ställer vissa krav på restriktivitet i tillämpningen av skattelag. I praxis erkänns legalitetsprincipen genomgående, det varierar dock hur stor betydelse den tillmäts i förhållande till andra intressen.

Retroaktivitetsförbudet finns stadgat i 2 kap. 10 § st 2 RF och är utformat så att skattelagstiftning som träder ikraft en viss tidpunkt inte kan tillämpas på rättshandlingar vars skattutlösande omständighet inträffat före den tidpunkten. Förbudet är försett med ett undantag som ger lagstiftaren relativt långtgående möjlighet att införa retroaktiv skattelag i situationer då denne anser att det är nödvändigt. Av förarbetena framgår att det viktigaste motivet bakom förbudet är skyddet för skattskyldigas förutsebarhet. I praxis får den tekniska utformningen starkt genomslag och sällan tas vidare hänsyn till skyddet för den enskildes förutsebarhet än förbudets ordalydelse kräver. Det innebär att retroaktivitetsförbudet i praktiken inte garanterar ett särskilt omfattande skydd för förutsebarhet.

Resultatet av prövningen av FSK:s förslag leder till slutsatsen att varken retroaktivitetsförbudet i RF eller legalitetsprincipen så som de tillämpats i praxis kan förutspås utgöra hinder för den utformning FSK valt av de aktuella regleringsförslagen. Därmed inte sagt att utformningen uppnår ett önskvärt mått av förutsebarhet.

Undersökningen leder till slutsatsen att förutsebarhet i beskattningen är ett erkänt intresse, men också att det inte alltid garanteras tillräckligt skydd. Det är önskvärt att lagstiftaren och rättstillämparen mer stringent upprätthåller hänsyn till förutsebarhetsintresset.

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte	6
1.3 Metod och material.....	7
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Begreppsbildning	11
1.6 Något om grundlagstolkning	12
1.7 Disposition	13
2. Utredning av legalitetsprincipen	15
2.1 Inledning.....	15
2.2 Regler som manifesterar principen	15
2.3 Karaktären av rättslig princip	16
2.4 Legalitetsprincipen vid lagtolkning.....	16
2.5 Legalitetsprincipen i rättstillämpningen.....	18
2.5.1 Inledning.....	18
2.5.2 HFD uttrycker starkare legalitetshänsyn	18
2.5.3 HFD låter systematik och lagstiftarvilja överrösta legalitetshänsyn	23
2.5.4 Sammanfattande slutsatser av praxis.....	27
2.6 Kapitelsammanfattning och slutsatser.....	28
3. Utredning av retroaktivitetsförbudet	29
3.1 Inledning.....	29
3.2 Förbudet i 2 kap. 10 § st 2 RF	29
3.3 Motiven bakom införandet	29
3.4 Undantagen från förbudet.....	32
3.5 Retroaktivitetsförbudet i rättstillämpningen.....	34

3.5.1 Inledning.....	34
3.5.2 HFD tolkar retroaktivitetsförbudet strikt enligt dess tekniska utformning	35
3.5.3 HFD prövar förmögenhetsskatters och schablonintäkters retroaktiva effekter.....	37
3.5.4 HFD tar hänsyn till den enskildes perspektiv.....	41
3.5.5 Sammanfattande slutsatser av praxis.....	43
3.6 Kapitelsammanfattning och slutsatser.....	43
3.7 Sammanfattande slutsatser av utredningen av legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet	44
4. Prövning av FSK:s förslag ur ett förutsebarhetsperspektiv.....	47
4.1 Inledning.....	47
4.2 Nuvarande reglering och bakgrund till FSK:s utredning	47
4.3 FSK:s utredning.....	48
4.3.1 Förslaget i stora drag	48
4.3.2 Positivt mottagande	49
4.4 Halvering av rullade underskott	49
4.4.1 Teknisk utformning	49
4.4.2 Är förslaget om halvering av rullade underskott förenligt med retroaktivitetsförbudet?	50
4.4.3 Tillgodoses de skattskyldigas intresse av förutsebarhet?	52
4.5 Definitionen av finansiella kostnader.....	54
4.5.1 Inledning.....	54
4.5.2 Uppdelning av hyreskostnader	54
4.5.3 Dolda kompensationer.....	55
4.5.4 Kostnader som har samband med lånet.....	56
4.5.5 Leverantörskrediter	57
4.5.6 Är definitionen av finansiella kostnader förenlig med legalitetsprincipen?.....	57
4.5.7 Tillgodoses intresset av förutsebarhet?	59

4.7 Sammanfattande slutsatser	60
5. Slutsatser och avslutande reflektioner	61
Källförteckning.....	64

Förkortningar

FSK	Företagsskattekommittén
HD	Högsta Domstolen
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
RF	Regeringsform (2011:109)
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Beskattning utgör ett direkt ingrepp i den enskildes förhållanden som denne inte har möjlighet att värja sig mot. Skattskyldiga måste ständigt förhålla sig till gällande skatteregler och förändringar i dem har ofta konkreta effekter för många. Det är därför av stor vikt att skattelagstiftningen är förutsebar och lättillämpad.

I juni 2014 lämnade Företagsskattekommittén (FSK) sin utredning av bolagsskatten till Finansdepartementet. I utredningen föreslås stora förändringar i de svenska bolagsskattereglerna. Huvudsyftet är att uppnå neutralitet i beskattningen av eget och lånat kapital. Ett av delsyftena med utredningen är att se över de rättsosäkra ränteavdragsbegränsningsreglerna som infördes 2009 och 2013 och ersätta dem med ett bättre alternativ. Förslaget innebär en helhetslösning där avdragsrätten för räntor och andra finansiella kostnader överstigande motsvarande intäkter helt slopas och ersätts med ett schablonmässigt s.k. finansieringsavdrag.

FSK:s förslag har fått ett i stort positivt mottagande.¹ Dock framfördes redan under sommaren och tidiga hösten kritik mot vissa delar av förslaget. Kritiken grundar sig i att vissa regler framstår som svårtillämpade och att FSK i det avseendet brustit i konsekvensanalysen.² Utredningen kritiseras också för att innehålla förslag om en övergångsfinansiering som får retroaktiva skatteeffekter.³

FSK:s utredning påminner om vilket föränderligt rättsområde skatterätten är och att de krav som ställs på rättssäkerhet ständigt aktualiseras. En förutsebar skattelagstiftning är avgörande för de skattskyldigas förtroende för systemet. Det är därför viktigt att förutsebarhetsaspekten hålls vid liv och beaktas genomgående i lagstiftningsarbetet.

1.2 Syfte

Det övergripande syftet med undersökningen är att *utifrån ett förutsebarhetsperspektiv utreda* innebörden av legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet på skatterättens område. Syftet

¹ Se exempelvis särskilda yttranden till SOU 2014:40 av Åsa Hansson, Ingemar Hansson, Sven-Olof Lodin, Anders Bengtsson, Yvonne Bertlin.

² Se exempelvis ledamöters reservationer till förslaget.

³ Se exempelvis Wikström, Dagens Industri 11/7-2014.

uppfylls dels genom en rättsutredning av legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet och dels genom en prövning av FSK:s förslag mot rättsutredningens resultat.

Rättsutredningen av legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet syftar till att utreda hur och mot vilken bakgrund de *formulerats* i vår grundlag och hur de *tolkats och tillämpats* i rättsskipningen.

Med utgångspunkt i rättsutredningens resultat, *prövas* utvalda delar av FSK:s utredning. Prövningen syftar till att *använda resultatet* av rättsutredningen för att *undersöka om FSK:s förslag är förenligt med legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet*. Prövningen syftar även till att *belysa* förutsebarhetens ständiga aktualitet vid tillkomsten av ny reglering.

1.3 Metod och material

I utredningen av legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet tillämpas traditionell juridisk metod.⁴ Det är svårt att fastställa en enhetlig juridisk metod men övergripande innebär den att normer preciseras genom att deras lydelse tolkas utifrån språkligt innehåll, förarbeten, praxis och doktrin.⁵ Utredningen företas i enlighet med rättskällehierarkin.⁶ I första hand beaktas lagtext. Denna analyseras i sin ordalydelse. Därefter lyfts förarbeten in i undersökningen. Dessa används som stöd i tolkningen av lagtexten. Genom förarbetena nås förståelse för ändamålet bakom reglerna och det sammanhang reglerna tillkom i. Det tredje steget i utredningen är en genomgång av praxis. Därigenom studeras hur de aktuella reglerna och principerna tolkats och tillämpats i rättsskipningen. Rättsfallsmaterialet analyseras och systematiseras utifrån gemensamma drag i avgöranden eller argumentation. Doktrin används löpande i utredningen i syfte att stödja analysen och tillföra ytterligare kommentarer. Doktrinen tillmäts ingen självständigt avgörande betydelse, utan den tjänar de andra rättskällorna. Vid genomförandet av rättsutredningen är det av betydelse att retroaktivitetsförbudet är ett grundlagsstadgande, därför berörs grundlagstolkning och dess roll i utredningen i avsnitt 1.6.

Urvalet av praxis är grundat på sökningar på vissa lagrum och nyckelord. Resultatet är begränsat till domar från högsta instans i båda domstolsled.⁷ Syftet med en sådan urvalsmetod

⁴ Strömholm (1996) s 411-414 och 425-427.

⁵ Strömholm (1996) s 411-414 och 425-427.

⁶ Strömholm (1996) s 320-321.

⁷ Avgränsningar av sökresultatet preciseras i avsnitt 1.4.

är att hitta rättsfall där eftersökt lagrum varit föremål för prövning respektive eftersökt nyckelord varit föremål för diskussion eller argumentation.

De förarbeten som används i rättsutredningen är propositionen och betänkandet bakom införandet av retroaktivitetsförbudet. Syftet med att använda propositionen är att den redogör för allmän- och specialmotivering till lagrummet. Syftet med att använda betänkandet är att det sätter införandet av förbudet i sin kontext samt ingående utreder vilka intressen som ligger bakom förbudet och vilka andra aspekter som vägs in i införandeprocessen.

Det bör uppmärksammas att undersökningen görs utifrån ett förutsebarhetsperspektiv. Denna utgångspunkt har betydelse för genomförandet av undersökningen. Den präglar val av material och tillvägagångssätt och leder till ett resultat som är vinklat i perspektivets riktning.

Perspektivet har betydelse för rättsutredningen genom att det ligger bakom valet att utreda retroaktivitetsförbudet och legalitetsprincipen. Det valet grundas i att de två tillsammans täcker tidsaspekten och tydlighetsaspekten som enligt min uppfattning är avgörande för förutsebarhet i lagstiftning och tillämpning.⁸ Förutsebarhetsperspektivet har vidare betydelse för resultatet av rättsutredningen då det antas vid studien av förarbeten, praxis och doktrin. Perspektivet har också betydelse för prövningen av FSK:s förslag. Prövningen är strikt inriktad på förutsebarhet, andra intressen vägs inte in och därför kan resultatet bli ett annat än om en annan utgångspunkt tas.

Ur resultatet av rättsutredningen av legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet lyfts de viktigaste slutsatserna fram för att tjäna som utgångspunkter till prövningen av FSK:s förslag. Urvalet av vilka delar i FSK:s förslag som studeras görs mot bakgrund av resultatet av rättsutredningen. Föremål för granskning är med andra ord de delar som väcker frågor kring förutsebarhet och, närmare bestämt, legalitet och retroaktivitet.

En svårighet i undersökningen är att analysera ett lagförslag. Det är svårare att förutse tillämpningssvårigheter än att, som i normala fall vid rättsutredningar, i efterhand granska hur regler tolkats av domstol och i doktrin. Vid en granskning i efterhand finns mer material att grunda analysen på. Exempelvis kan utläsas hur reglerna i fråga tolkats och tillämpats i olika fall och vilka skillnader och likheter som finns mellan fallen. Det finns förmodligen mer skrivet i doktrinen om hur tolkning och tillämpning av reglerna i fråga kan ske. Sådant

⁸ Hur förutsebarhetsbegreppet används som utgångspunkt för undersökningen behandlas närmare i avsnitt 1.5.

material saknas vid granskningen av reglering på förslagsstadiet, varför grunden för analysen begränsas till utformning av och ändamål bakom den föreslagna regleringen. Analysen av FSK:s förslag på reglering fokuserar därför på reglernas tekniska utformning och får karaktären av ett försök att förutspå eventuella tillämpningssvårigheter.

En svårighet i arbetet uppstår vid urvalet av praxis om legalitetsprincipen. Det är svårt att undersöka rättstillämpningen av en rättslig princip. Min utgångspunkt är att principen är tänkt att sitta i ryggmärgen på tillämparen och därmed genomsyra all tillämpning av rättsregler. Vid en noggrann granskning kan principen lysa igenom i domskäl och avgöranden utan att den nämns vid namn. Sådana avgöranden är dock svåra att finna genom en systematisk sökning. Det är svårt att utröna gemensamma nyckelord för sådana fall utan att sökresultatet blir allt för omfattande. Det bör uppmärksammas att urvalet av praxis i avsnittet om legalitetsprincipen därför är begränsat till fall då legalitetsprincipen öppet och uttryckligen beaktas.

Relevansen i att undersöka ett lagförslag kan ifrågasättas. För det första är, enligt min uppfattning, en så omfattande och omvälvande utredning som FSK:s av relevans även på ett teoretiskt plan, eftersom den behandlar väsentliga delar av bolagsskattesystemet och säger en del om lagstiftningsarbetet på skatterättsområdet. För det andra ligger uppsatsens tyngdpunkt på att utreda förutsebarhetskravet på skatterättsområdet utifrån väl etablerade regler och principer, och mot bakgrund av det är det väl motiverat att använda ett nyligen publicerat förslag på reglering för att belysa förutsebarhetsaspektens ständiga aktualitet på området.

Förutsebarhet på skatterättens område har behandlats i stor utsträckning i den skatterättsliga doktrinen. Värdet av att undersöka ett så välbehandlat ämne kan ifrågasättas. Dock är ämnet svårdefinierat och övergripande. Vad som avses med förutsebarhet och vilka krav som ställs på skatterättsområdet beror till viss del på vem man frågar. Det öppnar upp för återkommande undersökningar och analyser av begreppet. Min uppfattning är att förutsebarhetsaspekten aktualiseras varje gång lagstiftning ändras eller tillkommer, därför finns det ett värde i att uppmärksamma ämnet i samband med den omfattande utredningen FSK publicerat i år.

1.4 Avgränsningar

Undersökningen omfattar endast svensk rätt. Rättsutredningen är begränsad till förutsebarhetsaspekterna av det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet och den skatterättsliga legalitetsprincipen. Läsaren förutsätts ha viss förförståelse för juridik och skatterätt, således redogörs inte för skatterättens grunder eller systematik.

I behandlingen av praxis beaktas inga mervärdesskattemål.⁹ Denna avgränsning görs med medvetenhet om att mervärdesskattemål, precis som andra skattemål, kan ge ledning vid utredningen av legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet, eftersom principerna är tillämpliga vid all beskattning. Dock är någon form av begränsning av rättsfalls materialet nödvändig för att möjliggöra hantering av det inom utrymmet för undersökningen och det faller sig då naturligt att dra en linje mellan olika skattetyper.

EU-rätten lämnas utan avseende. Skatterätten är ett av de områden som fortfarande ligger inom medlemsstaternas kompetens. Det innebär dock inte att EU-rätten saknar betydelse på området. De grundläggande fri- och rättigheterna och förbudet mot diskriminering gäller övergripande och medlemsstaterna får inte stifta eller tillämpa skattelag som inkräktar på fri- och rättigheterna eller får en diskriminerande verkan. Beaktande av EU-rättens betydelse i de frågor som är föremål för undersökningen skulle dock kräva en utredning av rättsläget inklusive praxis från EU-domstolen, en sådan saknas det utrymme för här.

Europakonventionen om skyddet för de mänskliga rättigheterna lämnas utan avseende. Den är inte direkt tillämplig på skatterättsområdet utan endast gällande förfarandefrågor.

Egendomsskyddet kan i särskilda fall aktualiseras i skatterettsfrågor, men endast i sådana fall beskattningen lutar åt att ha en expropriation karaktär.¹⁰ Det eventuella tillämpningsområdet täcks av svensk intern rätt, som därför är tillräcklig för att besvara uppsatsens frågeställning.¹¹

Granskningen av de av FSK föreslagna förändringarna i regleringen görs utifrån ett förutsebarhetsperspektiv. Granskningen begränsas till huvudförslaget.¹² Det görs inget försök till analys av företags eventuella beteendeförändringar till följd av de föreslagna reglerna. Inte heller lyfts förslagens eventuella konsekvenser för investeringsklimatet i Sverige eller andra realekonomiska aspekter, om ingen direkt koppling finns till måttet av förutsebarhet och tillämpningsvänlighet. De delar av förslaget som avser branschspecifika regler behandlas inte, trots att de möjligtvis aktualiserar förutsebarhetsfrågor.

⁹ Urvalet av praxis behandlas närmare i avsnitt 1.3.

¹⁰ Se exempelvis Åhman (2000).

¹¹ Se exempelvis Åhman (2000).

¹² FSK har lämnat ett huvudförslag och ett alternativt förslag.

1.5 Begreppsbildning

I detta avsnitt utreds begreppet förutsebarhet som undersökningen tar utgångspunkt i. Syftet är inte att nå en fulländad definition utan snarare en slags arbetsdefinition att använda i undersökningen. På skatterättens område talas ofta om ett förutsebarhetskrav och det händer att lagstiftning kritiserats för att vara oförutsebar.¹³ Frågan är vad som menas med förutsebarhet. Det kan delvis utläsas rent språkligt. En regel är förutsebar om den enskilde kan *förutse* hur den kommer att tolkas och tillämpas i en viss situation. Den enskilde ska ha möjlighet att tillägna sig gällande rätt och handla utifrån den utan att gå några oanade följder till mötes. För att uppnå förutsebarhet krävs att regler språkligt utformas på ett sätt som enskilda kan förstå, och sedan tillämpas inom ramen för sin, i allmänspråklig mening, språkliga betydelse.¹⁴ Det ställer flera krav på lagstiftning och tillämpning. Ett av dem är att det ska vara möjligt att fastställa gällande rätt. Ett ytterligare är att det ska gå att lita på att statsmakten utgår från gällande rätt när beskattning ska ske. Slutligen krävs också att gällande rätt är tydlig nog för att det ska gå att förstå vad den innehåller och uppskatta hur en viss rättshandling kommer att bedömas i förhållande till rätten. Föregående resonemang kan sammanfattas med att förutsebarhet förutsätter att en tydlighetsaspekt och en tidsaspekt är uppfyllda.

Tydlighetsaspekten innebär att gällande rätt är klart formulerad så att det går att utläsa hur en viss rättshandling behandlas vid beskattningen. Det är avgörande för möjligheten att förstå innehållet i rätten och kunna uppskatta hur en rättshandling kommer att bedömas utifrån det. Tydlighetsaspekten tillgodoses genom legalitetsprincipen som ställer krav på att varje uttag av skatt har *uttryckligt stöd i lag*.¹⁵

Tidsaspekten innebär att gällande rätt vid tidpunkten för en viss rättshandling också är den rätt som beskattningen kommer att grundas på. Det är avgörande för möjligheten att fastställa gällande rätt och kunna lita på att statsmakten utgår från den rätten, d.v.s. att inga regler som påverkar beskattningen av en rättshandling kan införas i efterhand. Tidsaspekten regleras genom det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet. Retroaktivitetsförbudet är starkt kopplat till

¹³ Se t ex Hultqvist, Dagens Juridik 13/12-2010.

¹⁴ Schulz, Dagens Juridik 7/3-2008.

¹⁵ Hultqvist (1995) s 5.

legalitetsprincipen då det i själva verket anger att det måste finnas lagligt stöd för beskattning *vid tidpunkten* för den skattutlösande handlingen.¹⁶

Termen förutsebarhet används i följande undersökning som ett eftersträvansvärt mål som motiverar viss utformning av lagstiftning och tillämpning. Med termen legalitetsprincipen åsyftas den skatterättsliga legalitetsprincipen och med termen retroaktivitetsförbudet åsyftas det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet.

1.6 Något om grundlagstolkning

Eftersom föremålet för rättsutredningen i denna undersökning är det grundlagsstadgade retroaktivitetsförbudet och legalitetsprincipen, bör något sägas om tolkning och tillämpning av grundlag. Här uppmärksammas att undersökningen till viss del består i grundlagstolkning och vad doktrinen sagt om sådan. Bulls historiska och breda sammanställning av grundlagstolkning utgör grunden för redogörelsen.¹⁷ Kompletteringar inhämtas från Bexhed.¹⁸

Grundlag har en särställning i jämförelse med annan lagstiftning. Dels i tillkomstförfarandet och dels i det att den hierarkiskt har företräde. Den skiljer sig dessutom ofta i utformningen genom att den stadgar principer och mer generella rättssatser istället för att reglera specifika områden och situationer. En fråga att ställa är om grundlagens särställning har eller bör ha betydelse vid tolkningen av den. Bull konstaterar efter en genomgång av förarbeten, doktrin och praxis rörande grundlagstolkning att brist råder på konkreta uttalanden och att inga klara principer eller linjer finns att följa.¹⁹ Av Bulls genomgång framgår att i 1809 års RF stadgades uttryckligen att grundlag skulle tillämpas efter sin ordalydelse. Stadgandet i sig blev föremål för olika tolkningar, vissa menade att det uppmanade till strikt ordalydelsetolkning medan andra ansåg att stadgandet endast rörde tillämpning, inte tolkning, varför friare tolkning med andra hänsyn än ordalydelsen tilläts.²⁰ I senare utredningar av grundlagarna anges att vanlig lagtolkning ska tillämpas.²¹ Doktrinen är som ovan nämnts spretig, men vissa olika utgångspunkter återkommer. Strikt ordalydelsetolkning är en sådan, friare tolkning med hänsyn till lagstiftarvilja och enskildas intressen är en annan.²² Här är dock av vikt vilka delar

¹⁶ Hultqvist (1995) s 6.

¹⁷ Bull (1997) s 238-250.

¹⁸ Bexhed, Skattenytt 1993 s 153.

¹⁹ Bull (1997) s 248.

²⁰ Bull (1997) s 238-239.

²¹ SOU 1963:17 och SOU 1972:15, hänvisade till av Bull (1997) på s 240.

²² Bull (1997) s 243, se t ex återgivelsen av Wittrocks och Strömbergs utgångspunkter.

av grundlagen som är föremål för tolkning. Bull framhåller att stora delar av doktrinen som ägnat grundlagstolkning uppmärksamhet gör det som ett led i sin behandling av ett avgränsat område eller stadgande, t ex normgivningsmakten eller medborgarrättigheterna.²³

Bexhed för ett resonemang kring grundlagstolkning med fokus på 2 kap. RF.²⁴ Han framhåller att det inte finns tydliga riktlinjer för hur lagtolkning görs gällande grundlagsrättigheter, att konstitutionen sällan prövas i domstolen och att inte heller litteraturen har ägnat tolkning av den särskilt mycket uppmärksamhet. Bexhed menar att RF finns till för att skydda den enskilde mot rättsosäkerhet och därför bör tolkas i linje därmed och vid tveksamheter bör hänsyn tas till den enskildes perspektiv och tolkning ske till dennes fördel. Han konstaterar att ”(v)id tolkning och tillämpning av reglerna i 2 kap. RF bör man därför genomgående se mer till regleringens syfte än till dess snävt formella och bokstavligen utformning”.²⁵

Sammanfattningsvis kan sägas att diskussionen kring grundlagstolkning är spretig men att visst samlat stöd finns för en lite friare, ändamålsenlig tolkning av rättigheterna i 2 kap. RF medan reglerna om normgivningsmakten bör tolkas restriktivt enligt sin ordalydelse. Det är en tolkningsmetod som tjänar förutsebarhetsperspektivet väl och därför tillämpas den i undersökningen.

1.7 Disposition

Uppsatsens första kapitel är ett inledningskapitel. Här redogörs för bakgrunden till undersökningen. Vidare presenteras undersökningens syfte, vilka avgränsningar som görs av ämnet, vilken metod som tillämpas och vilket material som används. Kapitlet innehåller också en utredning av de begrepp som undersökningen tar utgångspunkt i samt en grundläggande redogörelse för tolkning av grundlag.

Uppsatsens andra kapitel består av en rättsutredning av den skatterättsliga legalitetsprincipen ur ett förutsebarhetsperspektiv. Kapitlet innehåller en genomgång av lagtext, förarbeten och praxis. Kommentarer från doktrin tillförs löpande.

Uppsatsens tredje kapitel består av en rättsutredning av det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet ur ett förutsebarhetsperspektiv. Kapitlet innehåller en genomgång av

²³ Bull (1997) s 248.

²⁴ Bexhed, Skattenytt 1993 s 153.

²⁵ Bexhed, Skattenytt 1993 s 153.

lagtext, förarbeten och praxis. Kommentarer från doktrin tillförs löpande. Avslutningsvis sammanställs andra och tredje kapitlens slutsatser i ett avsnitt som är avsett att ligga till grund för granskningen i fjärde kapitlet.

Uppsatsens fjärde kapitel inleds med en bakgrund till och redogörelse för FSK:s utredning. Vidare prövas utvalda delar av FSK:s förslag mot legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet ur ett förutsebarhetsperspektiv.

I uppsatsens femte och sista kapitel framställs slutsatserna som undersökningen föranlett. Här återknyts till syftet och undersökningens olika delar.

2. Utredning av legalitetsprincipen

2.1 Inledning

”Förutsebarheten och den principbundna rättstillämpningen går hand i hand” skriver Schulz.²⁶ En princip av stor betydelse inom skatterätten är legalitetsprincipen. Den skatterättsliga legalitetsprincipen kan användas i argumentation för flera värden, till exempel för förutsebarhet eller mot godtycke.²⁷ Legalitetsprincipen främjar förutsebarhet genom att uppställa ett övergripande krav på lagligt stöd för all beskattning. Om legalitetsprincipen får genomsyra beskattningen kan den enskilde vända sig till lagen och utläsa hur skatt kommer att uttas.

I det här kapitlet följer en utredning av legalitetsprincipen. Det övergripande syftet med kapitlet är att utreda vilket egentligt skydd för förutsebarhet legalitetsprincipen garanterar. Den frågan besvaras genom en undersökning av hur legalitetsprincipen manifesteras i grundlagen och hur den tolkas och tillämpas i praxis. Resultatet av utredningen tjänar som utgångspunkt i prövningen av FSK:s förslag.

2.2 Regler som manifesterar principen

Legalitetsprincipen är en grundprincip för all offentlig rätt. Det uttrycks i 1 kap. 1 § st 3 RF.

Den offentliga makten utövas under lagarna.²⁸

Den innebär ett övergripande krav på att offentlig maktutövning är bunden till lag. Normgivningsmakten regleras i 8 kap. RF. Därav följer vilka organ som får stifta regler på de olika rättsområdena. Av 8 kap. 2 § punkt 2 i kombination med 8 kap. 3 § punkt 2 framgår att regler på skatteområdet ska stiftas genom lag och bara riksdagen har kompetens att göra det.

Föreskrifter ska meddelas genom lag om de avser
(...)

2. förhållandet mellan enskilda och det allmänna under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, (...).²⁹

Riksdagen kan bemyndiga regeringen att meddela föreskrifter enligt 2 § första stycket 2 och 3. Föreskrifterna får dock inte avse

²⁶ Schulz, Dagens Juridik 7/3-2008.

²⁷ Hultqvist (1995).

²⁸ 1 kap. 1 § st 3 RF.

²⁹ 8 kap. 2 § punkt 2 RF.

- (...)
2. skatt, utom tull på införsel av varor, eller (...).³⁰

Det innebär att utrymmet för att meddela skatteregler i form av föreskrifter av regeringen eller annat organ är strikt begränsat.³¹ En följd härav är att reglerna som meddelas i lag måste vara mer preciserade än på andra rättsområden där regeringen kan komplettera lagregeln med preciserande föreskrifter.³²

Av föreskriftskravet följer motsatsvis att det råder analogiförbud på skatterättsområdet.³³ Analogier innebär inte en tolkning av regelns tillämpningsområde utan en användning av den i ett fall som egentligen ligger utanför tillämpningsområdet. Hultqvist framhåller dock att det ibland kan vara svårt att dra gränsen mellan analogier och tillämpning i fall som hamnar i utkanten av tillämpningsområdet.³⁴

2.3 Karaktären av rättslig princip

Legalitetsprincipen är en rättslig *princip*. Nämda lagrum är regler som *ger uttryck för* legalitetsprincipen.³⁵ Principen har alltså manifesterats i vår grundlag. Dess innehåll sträcker sig dock utanför de nämnda lagrummen.³⁶ Principen kan sägas vara ”mjukare och mer elastisk” och kan användas för att ”skjuta på i viss riktning”.³⁷ Det innebär att legalitetsprincipen har oskarpa konturer, vilket kan vara både till fördel och nackdel för den enskilde. Den kan alltid användas i argumentationen som ett riktvärde rättstillämparen inte bara kan avfärda som ”inte tillämpligt här”, vilket gynnar den enskilde. Men legalitetsprincipen kan också beaktas av rättstillämparen utan att strängt binda denne till en viss slutsats, eftersom tolkningen av principens innehåll i viss utsträckning ligger tolkaren i händerna.

2.4 Legalitetsprincipen vid lagtolkning

Hultqvist diskuterar vilka gränser föreskriftskravet och legalitetsprincipen sätter för lagtolkning på skatterättsområdet.³⁸ Hultqvist framhåller att lagtolkning innebär att normer

³⁰ 8 kap. 3 § punkt 2 RF.

³¹ Visst utrymme finns för verkställighetsföreskrifter enligt 8 kap. 7 § RF.

³² Hultqvist (1995) s 167.

³³ Hultqvist (1995) s 127.

³⁴ Hultqvist (1995) s 127.

³⁵ Hultqvist (1995) s 126.

³⁶ Hultqvist (1995) s 3 f.

³⁷ Pahlsson, Skattenytt 2014 s 554.

³⁸ Hultqvist (1995) s 331 f.

preciseras till sitt innehåll och i förhållande till en viss situation. Genom rättstillämpningen får normer ett mer exakt innehåll, då det urskiljs specifika situationer som faller under respektive utanför dem. Hultqvist menar att föreskriftskravet ställer krav på att det norminnehåll som rättstillämparen preciserar faller inom ”mängden rimliga tolkningar”.³⁹ För att nå en rimlig tolkning kan förarbeten och systematik behöva beaktas. Legalitetsprincipen sätter enligt Hultqvist inte upp ett hinder mot sådan traditionell lagtolkning av skatteregler.⁴⁰ Det framhålls dock att legalitetsprincipen föranleder att förarbeten inte får ges auktoritativ verkan i rättstillämpningen utan endast bör användas som argument för att väga fram en rimlig tolkning av rättsregeln.⁴¹ Tillämpning av en regel som inte kan sägas föranledd av en rimlig tolkning av regelns språkliga formulering strider mot föreskriftskravet då den ”inte följer av föreskrifterna”.⁴² Det framgår att uppfattningen om vad som är rimligt förstås kan gå isär.⁴³

Även Pålsson kommenterar legalitetsprincipens betydelse vid tolkning av skattelag. Genom flera litteraturhänvisningar konstateras att enighet råder om att legalitetsprincipen ställer krav på viss ”försiktighet och restriktivitet”.⁴⁴

Welinder betonar att det inte råder totalförbud mot fri tolkning av skattelag, utan bara förbud mot sådan tolkning till nackdel för den enskilde.⁴⁵ Det framhålls att kravet på förutsebarhet är ett viktigt inslag i legalitetsprincipen och att domstolens tolkningsmetoder är av stor betydelse för tillgodoseendet av det kravet.⁴⁶

Min utgångspunkt i undersökningen av praxis är, mot bakgrund av det anförda, att en restriktiv tolkning av skattelag uppmuntras och att oklara fall inte ska belasta den enskilde utan lagstiftaren eftersom denne har till sin uppgift att utforma tydlig och förutsebar skattelagstiftning.

³⁹ Hultqvist (1995) s 332.

⁴⁰ Hultqvist (1995) s 332.

⁴¹ Hultqvist (1995) s 345.

⁴² Hultqvist (1995) s 332.

⁴³ Hultqvist (1995) s 332.

⁴⁴ Pålsson (1995) s 131-132.

⁴⁵ Welinder (1984) s 543.

⁴⁶ Welinder (1984) s 543.

2.5 Legalitetsprincipen i rättstillämpningen

2.5.1 Inledning

I det här avsnittet utreds hur legalitetsprincipen används och tolkas i rättstillämpningen. Det framgår att det är legalitetsprincipen i egenskap av princip, och inte de regler som manifesterar den, som används i argumentation och som stöd för tolkning av andra regler. För tydlighets skull har rättsfallsmaterialet sorterats i två avsnitt efter gemensamma drag. Till en början tas ett antal fall upp, där domstolen av legalitetshänsyn upprätthåller en restriktiv tolkning av skatteregler. Därefter behandlas fall där domstolen i viss utsträckning tar lättare på legalitetskravet och hämtar ledning från förarbeten och sammanhang i övrigt.

2.5.2 HFD uttrycker starkare legalitetshänsyn

I det här avsnittet behandlas fall i vilka Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD) uttryckt relativt starka legalitetshänsyn som ledning för sina avgöranden. Gemensamt för fallen är att det finns otydligheter i formuleringen av den tillämpliga regeln, alternativt att förarbeten och systematik pekar i annan riktning än vad den tillämpliga regeln vid första anblick gör.

I ett äldre fall fastställer HFD Kammarrättens dom efter att Kammarrätten uttalat att ”(l)agregelns innebörd enligt ordalydelsen är klar. Det framgår inte av lagens övriga text att denna innebörd skulle vara orimlig. Det förhållandet att lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget talar mot denna innebörd kan med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen inte föranleda åsidosättande av den klara lagregeln”.⁴⁷ Här tolkar domstolen alltså legalitetsprincipen så att om ordalydelsen ger besked, är vidare tolkning med ledning av förarbeten och övrigt sammanhang som pekar i motsatt riktning i strid med legalitetsprincipen.

Ett annat fall rör överlåtelse av näringsverksamhet.⁴⁸ En enskild näringsidkare planerade att överlåta sin verksamhet till sin son. Han sökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden (SRN) och detta överklagades av båda parter till HFD. Näringsidkaren hade gjort avsättningar till expansionsfond och periodiseringsfond. Dessa skulle som huvudregel återföras vid beräkning av maxbeloppet för positiv räntefördelning, dock gällde vid *verksamhetens upphörande* att maxbeloppet beräknades utan återföring av sådana avsättningar. Dessutom

⁴⁷ RÅ 1999 not 245.

⁴⁸ HFD 2011 ref 42.

fanns en regel om att sparad fördelningsbelopp kunde övertas av den nye ägaren vid överlåtelse av verksamhet. Fråga var om räntefördelningen kunde beräknas enligt undantagsregeln och om kvarstående fördelningsbelopp kunde övertas av sonen vid överlåtelsen. Enligt Skatteverket framgick det av förarbetena att överlåtelse inte innebar upphörande i lagtextens mening, medan den skattskyldige menade att det inte fanns någon laglig grund för att bestrida hans yrkande.⁴⁹

HFD konstaterar att i förarbetena har visserligen innebörden av ordet upphör begränsats till andra situationer än när verksamheten överlåts, men detta framgår inte av lagtexten och därför finns inget lagligt stöd för att neka den skattskyldige att tillämpa bestämmelsen.⁵⁰

HFD:s dom innebar en ändring av SRN:s förhandsbesked. SRN tog fasta på att en förutsättning för undantagsregeln för beräkning av maxbeloppet vid positiv räntefördelning var att verksamheten upphört, medan en förutsättning för övertagande av sparad fördelningsbelopp var att den inte upphört. SRN lade vikt vid förarbetena och menade att de olika syftena bakom de båda reglerna innebar att en tillämpning av dem i kombination skulle leda till en syftesstridig och orimlig tillämpning, därför kunde inte båda lagrummen tillämpas i fallet.⁵¹ HFD lägger vikt vid att det inte av ordalydelsen i undantagsregeln framgår vad som avses med upphörande av verksamhet och att därför inte annat kan inläsas än att den enskilde näringsidkaren upphör med verksamheten, såsom vid en överlåtelse. Min uppfattning är att i de fall tolkningsutrymme finns, bör ordalydelsen snarare ges en snäv tolkning till fördel för den enskilde, precis som HFD gör i detta fall, även om förarbeten och sammanhang pekar i annan riktning. Dock är det klart att ordalydelsen faktiskt ger utrymme för andra tolkningar, och kanske kunde HFD sträckt sig längre i sin motivering genom att uttrycka medvetenhet om det och visa att det var ett genomtänkt val att ändå lyfta den viktiga legalitetsaspekten och låta den väga tyngre. Det ger den enskilde ett starkt skydd ur förutsebarhetsperspektiv att låta legalitetsaspekten avgöra.

Påhlsson, som satt som ledamot i SRN när förhandsbeskedet lämnades, menar att principen om att reducerande uttalanden i förarbeten måste ha objektivet stöd i lagtextens ordalydelse är ett väletablerat stöd för legalitetsprincipen men att ”sällan torde denna konstitutionella

⁴⁹ HFD 2011 ref 42 s 2-3.

⁵⁰ HFD 2011 ref 42 s 4.

⁵¹ SRN dnr 3-10/D.

grundsats ha förts så långt” som i det aktuella HFD-avgörandet.⁵² Pålsson menar vidare att varken SRN:s eller HFD:s tolkningar strider mot lagtexten eftersom ordet upphör står i passiv form och att HFD väljer här en möjlig tolkning, som strider mot syfte och sammanhang, men döljer valet genom att mena att det är den enda rimliga objektiva tolkningen av ordalydelsen.⁵³ Att ordet står i passiv form, ”verksamhetens upphörande”, innebär alltså att det inte syftar på något subjekt. Det ger utrymme för att antingen förstå det som att *den som drivit verksamheten* ska ha upphört med det, eller att verksamheten inte längre kommer att drivas *av någon*. HFD har enligt Pålsson inte låtsats om detta tolkningsutrymme, utan valt en väg och gett sken av att den var den enda möjliga.

Rydin menar däremot att HFD bör bortse från förarbetsuttalanden som inte getts uttryck i lagtexten, då enskilda inte ska behöva leta upp dessa för att förutse tillämpningen av reglerna. Det aktuella avgörandet tar han som ett exempel på fall där HFD gjort just detta som ett led i att ”åstadkomma en mer principiellt korrekt lagreglering”.⁵⁴

Min uppfattning ansluter till den sistnämnda. För att stärka skyddet för den enskildes förutsebarhet bör HFD vid oklara fall upprätthålla den linje som syns i det aktuella avgörandet och snarare välja en snävare tolkning av beskattningsrätten. Dock anför Pålsson en viktig poäng i det att HFD kunde tydliggöra att ett val mellan olika tolkningar görs, istället för att ignorera att det finns ett tolkningsutrymme, och att resultatet motiveras av legalitetsskäl.

Ännu ett fall av intresse är det s.k. 5/6-delsmålet.⁵⁵ Även här har SRN lämnat ett förhandsbesked, som sedan fastställs av HFD. Frågan rörde kapitalvinstbeskattning av aktier. Huvudregeln var att utdelning och kapitalvinst på aktier togs upp till beskattning med fem sjättedelar. Ett undantag gällde om bolaget under viss period haft visst innehav av marknadsnoterade aktier. Undantaget var formulerat så att innehav inte fick ha förekommit under ”det räkenskapsår som *beslutet om utdelning* avser eller (...)”.⁵⁶ SRN konstaterade att ”undantagsbestämmelsen enligt sin ordalydelse kan tillämpas endast på utdelning från ett (onoterat) företag”⁵⁷ och att det visserligen kan anses stå i motsats till syftet bakom regleringen men ”med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen (kan)

⁵² Pålsson, Skattenytt 2014 s 554 se särskilt s 562.

⁵³ Pålsson, Skattenytt 2014 s 554 se särskilt s 562.

⁵⁴ Rydin, Skattenytt 2012 s 160 se särskilt s 172 och fotnot 29.

⁵⁵ HFD 2012 not 48.

⁵⁶ HFD 2012 not 48.

⁵⁷ HFD 2012 not 48.

tillämpningsområdet för en bestämmelse inte till skattskyldigs nackdel utsträckas till att omfatta även fall som inte omfattas av ordalydelsen”.⁵⁸ Här är ordalydelsen tydligare, det är svårt att läsa in att bestämmelsen ska gälla även kapitalvinst utan hänsyn till lagstiftarens vilja. Förmodligen var det just det uppenbara misstaget från dennes sida som föranledde fallet. Fallet följdes av en lagändring.⁵⁹

Hultqvist har gjort en djupgående reflektion över fallet och de frågor det väcker kring legalitet.⁶⁰ Han framhåller vikten av att missar i tydlighet i lagtext ska hänvisas tillbaka till lagstiftaren och inte rättas till av tillämparen.⁶¹ Tillämparen bör istället iaktta ännu större försiktighet med tolkning i utkanterna av ordalydelsen då lagtexten av misstag eller medvetet gjorts otydlig.⁶² Denna synpunkt ligger i linje med önskan att skydda den enskildes förutsebarhet. Eftersom förutsebarheten beror av lagtextens tydlighet och hur den enskilde kan förvänta sig att en viss språklig lydelse tolkas och tillämpas i rättskipningen, är det viktigt att försiktighet iakttas. Genom att iaktta försiktighet ökar chanserna att den tillämpning som görs ligger inom ramen för den enskildes förväntningar och således garanteras dennes möjlighet att förutse.

I ett fall från 2011 hade ett fastighetsbolag sökt förhandsbesked från SRN i frågor huruvida rätt till värdeminskings- och utrangeringsavdrag för byggnad förelåg.⁶³ Den skattskyldige hade förvärvat fastigheten och bokfört anskaffningskostnaden delvis som mark och delvis som byggnad. Skatteverket menade att eftersom den skattskyldige avsåg riva byggnaden inom en snar framtid hade betalningen avsett marken och anskaffningskostnaden borde därför bokföras som mark och således förelåg ingen rätt till värdeminskings- eller utrangeringsavdrag. SRN besvarade sökandens frågor nekande. Regleringen i fråga hade genomgått språkliga förändringar under skattereformen 1990. Lagtextens lydelse före reformen angav att värdeminskingsavdrag medgavs för *byggnad som är avsedd att användas i ägarens rörelse*. Lydelsen ersattes genom reformen med *byggnad*.⁶⁴ SRN menade dock att det av förarbeten och sammanhang inte fanns något som talade för att annat än redaktionella ändringar varit avsedda och de nya reglerna skulle därför tillämpas som de tidigare. Således

⁵⁸ HFD 2012 not 48.

⁵⁹ SFS 2013:1106.

⁶⁰ Hultqvist, Skattenytt 2013 s 10.

⁶¹ Hultqvist, Skattenytt 2013 s 10 se särskilt s 19.

⁶² Hultqvist, Skattenytt 2013 s 10 se särskilt s 20.

⁶³ HFD 2011 ref 72.

⁶⁴ HFD 2011 ref 72.

nekades den skattskyldige rätt till ifrågavarande avdrag eftersom byggnaden på fastigheten inte avsågs användas i rörelsen utan skulle rivas.

Beskedet överklagades och den skattskyldige anförde att bedömningen av avdragsrätten skulle göras med utgångspunkt i de aktuella reglernas ordalydelse och att enligt legalitetsprincipen skulle tidigare reglers innehåll och tolkningen av dem inte ges betydelse.

HFD biföll överklagan. I domskälen konstateras att prejudikatvärdet av tidigare rättsfall på området tappat i vikt och att de aktuella bestämmelserna gav vid handen att den skattskyldige var berättigad till efterfrågade avdrag. Det kan noteras att fallet exemplifierar den situation som dyker upp med jämna mellanrum, då lagstiftaren reformerat och kanske förenklat språket i lagtexten utan att noggrant granska om den nya lydelsen språkligt omfattar alla de fall den gamla lydelsen ansetts tillämplig i.

Ett annat fall, som utgör ytterligare ett exempel på en sådan situation, gällde en underprisöverlåtelse av näringsverksamhet inklusive fastigheter.⁶⁵ Den skattskyldige ansökte om förhandsbesked hos SRN i ett antal frågor. Situationen ifråga hade tidigare varit reglerad och föremål för prejudicerande avgöranden men det hade kommit ny lagstiftning där situationen inte var uttryckligen reglerad. Förarbeten fick leda SRN i avgörandet. Beskedet frångick tidigare praxis på området och gick emot den skattskyldige som överklagade till HFD och anförde att den aktuella situationen inte täcks av lagstiftningen och att omständigheterna visar på att den inte beaktats av lagstiftaren vid införandet av reglerna. Mot bakgrund av de förutsättningarna menade den skattskyldige att den för honom ofördelaktiga tolkning som SRN gjort med ledning av förarbeten kunde ifrågasättas med stöd av legalitetsprincipen. Överklagandet bifölls av HFD som konstaterade att situationen inte uttryckligen reglerades i lagstiftningen och att det därför inte fanns grund för att frångå tidigare praxis.

I dessa fall verkar det klart framgå att lagstiftaren inte avsett någon förändring i rättsläget med den språkliga modifieringen, men vid en strikt ordalydelsestolkning har regelns tillämpningsområde ändrats. Min uppfattning är att det är fullt rimligt att hålla sig till denna strikta tolkning och låta lagstiftarmissstaget drabba lagstiftaren själv. Det är motiverat eftersom den enskilde inte kan förväntas gå igenom förarbeten, tidigare ordalydelser och förarbeten till

⁶⁵ RÅ 2004 ref 42.

dem utan ska endast behöva vända sig till den gällande lydelsen och utifrån den kunna förutse hur beskattning kommer att ske.

Sammanfattningsvis illustrerar de fall som redogjorts för i det föregående väl hur legalitetsprincipen får genomslag i tillämpningen. Ett återkommande argument i domskälen är att den aktuella situationen inte faller under lagtextens ordalydelse eller att uttryckligt stöd i lag saknas. Flera gånger konstateras att förarbeten och systematik visserligen säger en sak om lagtextens avsedda innebörd, men att det får stå tillbaka för en striktare ordalydelsestolkning med hänsyn till legalitetsprincipen. Slutsatsvis bör, enligt HFD:s resonemang i dessa fall, försiktighet iakttas vid tillämpning av lagtext som lämnar tolkningsutrymme, uttryckligt stöd för beskattning bör alltid sökas i lagtextens ordalydelse och tveksamma fall bör avgöras till den enskildes fördel.

2.5.3 HFD låter systematik och lagstiftarvilja överrösta legalitetshänsyn

I det här avsnittet behandlas fall där HFD inte gett legalitetsaspekten lika stor vikt utan låtit andra hänsyn, som lagstiftarvilja och systematik, få företräde. Gemensamt för fallen är att HFD lägger större vikt vid att finna den materiellt riktiga tolkningen av regeln än att strikt upprätthålla legalitetsprincipen.

Ett intressant fall handlar om kontinuitet vid återföring av skogsavdrag.⁶⁶ En person hade fått hälften av en skogsfastighet i gåva och avyttrat den. Av lagtexten framgick att kontinuitet skulle gälla i den mån att förvärvaren tar över anskaffningsvärde och gjorda skogsavdrag från den tidigare ägaren vad gällde beräkning av kvarstående skogsavdragsutrymme. Det framgår dock inte av regeln huruvida de gjorda avdragen som tas över också ska återföras vid en avyttring, som de skulle ha gjort hos den tidigare ägaren. Här fanns ett utrymme för tolkning. Skatteverket argumenterade för att det framstod som uppenbart att kontinuiteten som getts uttryck för också skulle gälla avseende återförande av avdragen vid avyttring. För denna linje fanns stöd i förarbeten.⁶⁷ Den skattskyldige motsatte sig i och för sig inte att denna tolkning var vad lagstiftaren velat åstadkomma, men menade att tolkningsutrymmet inom skatterätten är begränsat och att lagstiftaren gjort ett misstag i utformningen av regleringen genom att inte tydliggöra viljan ordentligt.⁶⁸

⁶⁶ HFD 2011 ref 79.

⁶⁷ HFD 2011 ref 79 s 2.

⁶⁸ HFD 2011 ref 79 s 2.

Efter diskussion kring huruvida andra regler i lagen utom den i fallet direkt tillämpliga kan härleda en tolkning i linje med Skatteverkets, kommer Kammarrätten till slutsatsen ”(d)et finns således inte någon bestämmelse i IL som direkt reglerar den skattemässiga kontinuiteten avseende skogsavdrag och kontinuiteten i detta fall kan, särskilt med beaktande av legalitetsprincipen, enligt kammarrättens mening inte heller anses följa av en oreglerad generell kontinuitetsprincip (jfr RÅ 2001 not 196)”.⁶⁹

HFD upphäver med tre i majoritet mot två Kammarrättens dom och ger Skatteverket bifall för sin talan. Majoriteten stödjer sin slutsats på bestämmelsen om bestämmande av avdragsutrymmet vid benefika fång som säger att förvärvaren själv anses ha gjort de skogsavdrag som den tidigare ägaren gjort. De skiljaktiga menar att eftersom bestämmelsen uttryckligen gäller bestämmande av avdragsutrymmet är det otydligt om kontinuiteten omfattar även avdragsrätt vid avyttring och otydliga regler ska enligt legalitetsprincipen tolkas till den enskildes fördel.⁷⁰

Domen föranleder några reflektioner. Majoritetens tolkning av bestämmelsen är definitivt rimlig och strider inte mot ordalydelsen av den. Det är förmodligen i linje med lagstiftarens vilja och resten av regleringen på området. Men det är också uppenbart att det finns ett utrymme för tolkning här. Således aktualiseras kravet på tydlighet som är en förutsättning för förutsebarhet. Tolkningen av bestämmelsen har gjort en helvändning på vägen till högsta instans, och väl där råder också oenighet. Vad är då rätt tolkning? Försöker domstolen fastställa vad lagstiftaren avsett med regeln? I den frågan verkar enighet råda. Vill domstolen mot bakgrund av systemets koherens nå den mest rimliga tolkningen av ordalydelsen? I sådana här fall kan ifrågasättas om det är rätt att fokusera på lagmotiv, sammanhang och att väga argument för och mot en viss tolkning för att fastställa vilken tolkning som är *materiellt rätt*. Min uppfattning är att man istället kan konstatera att det finns ett tolkningsutrymme, att argumentationen kan gå åt olika håll och att regeln därför är för vag för att grunda beskattningsrätt. Kravet på en tydlig reglering syftar till att skapa förutsebarhet för skattskyldiga. Tillämpningen av en regel där tolkningen kan vara så omstridd är väldigt svår att förutse för en enskild. Det bör ligga statsmakten, som också är den som stiftat regeln, i fatet och inte den enskilde.

⁶⁹ KamR 1902-09 s 6.

⁷⁰ HFD 2011 ref 79 s 4.

Rydin menar att det i fallet ”torde vara helt otvistigt att regleringen för detta fall inte medför att en kontinuitet mellan överlåtare och förvärvare finns vad gäller skogsavdrag” och att han inte kan ”se annat än att majoriteten i HFD känt sig så bunden av lagstiftarens syfte med regleringen (...) att den valt att bortse från den tydliga lagtextens språkliga betydelseområde”.⁷¹ Enligt Rydin är alltså ordalydelsen inte ens öppen för tolkning då det framgår av den aktuella paragrafens tillämpningsområde att den endast avser beräkning av avdragsutrymmet för den nye ägaren.

Å andra sidan verkar enighet råda om att systematisk lagtolkning på vanligt vis styrker HFD:s majoritets slutsats. Det krävs kanske en ändamålsinriktad kreativ tolkning för att finna argument för den skattskyldiges linje i fallet och i så fall finns det ur förutsebarhetsperspektiv ingen fara i majoritetens slutsats. Fallet har kommenterats av Pålsson och Virin. Ingen av dem ställer sig kritiska till majoritetens tolkning. Virin lyfter fram att de som lagt stor vikt vid legalitetsprincipen är ”dissidenterna, vilkas meriter ligger på andra områden än skatterätten”.⁷² Pålsson menar att det finns lagstöd nog för majoritetens dom och förvånas över hur stor vikt dissidenterna ger legalitetsprincipen med tanke på hur lite utrymme den annars får i domstolens avgöranden.⁷³

Det finns alltså flera intressanta synpunkter på avgörandet och domskälen, och klart är att de går isär. I sådana fall är min uppfattning att domstolen bör iaktta försiktighet i tillämpningen för att skydda den enskildes förutsebarhet.

Ett annat fall gällde kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade aktier.⁷⁴ En takregel medgav beskattning i kapital istället för tjänst över ett visst belopp. Den skattskyldige hade sålt aktier i två olika bolag och tillämpat takregeln i deklARATIONEN. Skatteverket medgav inte detta utan beskattade försäljningarna var bolag för sig och takregeln kunde således inte tillämpas. Förvaltningsrätten konstaterade att lagtextens ordalydelse inte gav ett klart besked huruvida takregeln gäller avyttring av aktier i ett och samma bolag eller samlad kapitalvinst på kvalificerade aktier. Ledning hämtades från förarbeten och rätten konstaterade att takregeln avsågs tillämpas på varje avyttring.⁷⁵

⁷¹ Rydin, Skattenytt 2012 s 160 se särskilt s 170.

⁷² Virin, rättsfallskommentar, Karnovs databas.

⁷³ Pålsson, Skattenytt 2014 s 554 se särskilt s 563.

⁷⁴ RÅ 2004 ref 2.

⁷⁵ RÅ 2004 ref 2.

Kammarrätten gör samma bedömning som förvaltningsrätten och påpekar även att den skattskyldige förespråkar en ”utvidgning av undantagsregeln” som inte skulle vara förenlig med lagstiftningens syfte.⁷⁶

I HFD tar den skattskyldige fasta på första instansens uttalande om att lagtexten inte ger klart besked och menar att resultatet av underrätternas domar ”inte anses förenligt med legalitetsprincipen”.⁷⁷ HFD medger att lagtexten ger visst utrymme för tolkning men hämtar precis som underinstanserna ledning av förarbeten och avslår överklagandet.⁷⁸

I detta fall har rättstillämparen i varje instans medgett att inget klart besked kan utläsas av lagtexten, men valt att tolka till den enskildes nackdel. Otydligheter som denna bör ligga lagstiftaren och beskattningsmakten till last, inte den enskilde.

I ett äldre fall hade en kommun påförts fastighetsskatt och överklagat det till förvaltningsrätten.⁷⁹ Kommunen argumenterade för att ordalydelsen i lagtexten inte gav stöd för den beskattning som gjorts. Visserligen var det otvistigt att skattskyldighet och skatteplikt förelåg men frågan rörde till vilken skattesats beskattning skulle ske. Omständigheterna i fallet var att regleringen genomgått förändringar i vissa delar som enligt förarbetena uppenbart inte var avsedda att påverka skattskyldigheten för kommuner gällande fastigheter av det aktuella slaget. Lagtextens ordalydelse gav dock, enligt kommunen, ingen grund för beskattning. Som stöd för talan anfördes det faktum att en lagändring snart skulle träda ikraft och tydliggöra att skattskyldighet för kommuner inte förändrats med anledning av förändringen i regleringen. Det fanns alltså en oklarhet i lagstiftningen som lagstiftaren inte uppmärksammat i tid och som därför föranlett ett tydliggörande i efterhand.

Förvaltningsrätten hänvisade dock till förarbetena som stöd för sitt avgörande, i vilka det klart framgick att ingen förändring i skattskyldigheten avsetts. Talan fullföljdes upp till högsta instans men förvaltningsrätten dom fastställdes.

Fallet framstår som ett typexempel på ett lagstiftarmissstag som rättstillämparen låter drabba den enskilde istället för lagstiftaren. Som en följd av legalitetsprincipens krav på uttryckligt lagstöd, som innebär ett krav på lagstiftaren att utforma tydlig lagtext, bör rättstillämparen inte låta sådana här missstag ligga den enskilde till last utan de bör hänvisas tillbaka till

⁷⁶ RÅ 2004 ref 2.

⁷⁷ RÅ 2004 ref 2.

⁷⁸ RÅ 2004 ref 2.

⁷⁹ RÅ 1989 ref 87.

lagstiftaren. Otydligheter i lagtexten leder till svårigheter att förutse tillämpningen, den enskilde bör då kunna förlita sig på att tillämparen tar hänsyn till den enskilde och inte låter otydligheterna leda till oförmånliga följder för denne.

Sammanfattningsvis illustrerar de fall som redogjorts för i det här avsnittet att HFD inte alltid upprätthåller en restriktiv lagtolkningsmetod. Istället söks ett materiellt korrekt avgörande, vilket innebär att lagförarbeten, lagsystematik och övrig kontext ges stor betydelse. Det är naturligtvis rimligt att söka nå materiellt riktiga avgöranden, men i de fall som redogjorts för i det föregående föreligger otydligheter i lagtexten och sökandet efter den materiellt rimliga innebörden drabbar förutsebarheten för de skattskyldiga. Domstolen uttrycker inte att legalitetsprincipen bortses från eller får stå tillbaka för andra intressen, men i praktiken blir det resultatet av den tolkning som tillämpas i dessa fall.

2.5.4 Sammanfattande slutsatser av praxis

Det finns, som framgått av rättsfallen och de kommentarer de föranlett i doktrin, olika syn på hur HFD *bör* tolka skatteregler men klart är att HFD tillämpar olika lagtolkningsmetoder i olika fall. I fallen som studerats i avsnitt 2.5.3 beaktar majoriteten sammanhang, motiv och övrig lagstiftning för att nå rätt tolkning, utan att kommentera legalitetsprincipen närmare. I fallen som studerats i avsnitt 2.5.2 tolkas ordalydelsen strikt utan vidare resonemang, trots att det kan leda till en slutsats som strider mot förarbeten och sammanhang i övrigt.

Genomgående i fallen är att det finns någon form av otydlighet i lagtexten och att denna kan förtydligas genom lagstiftarens vilja. Det är dock svårt att utläsa vad som avgör om HFD väljer att lägga större vikt vid legalitetsaspekten eller vid systematik och förarbeten.

Min uppfattning är att oavsett om en tolkning av en skatteregel mot bakgrund av motivuttalanden inte går utanför ordalydelsen, är det inte meningen att den bakgrunden ska behövas för att bestämma regelns tillämpning. Legalitetsprincipen innebär att all beskattning ska grunda sig i *lag*. Den enskilde ska inte behöva ha kunskap om skattelagstiftningens systematik eller läsa förarbetena till den aktuella regeln, för att kunna förutse hur beskattning kommer att ske.

HFD kanske inte kan påstå ha gått emot legalitetsprincipen i dessa fall, men en fråga att ställa är huruvida lagstiftaren beaktat alla dess aspekter i utformningen av lagrummen som aktualiseras i fallen. Det är lagstiftarens uppgift att utforma regler tydliga nog för att utövaren av beskattningsmakten och tillämparen av reglerna inte ska behöva ta till alltför omfattande

tolkningsmetoder för att bestämma reglernas innebörd. Misstag i lagstiftningen leder till tillämpningsproblem och hamnar således hos rättstillämparen. HFD bör i de fallen låta misstagen drabba lagstiftaren och hänvisa regeln tillbaka dit. I många av fallen åtar sig domstolen istället uppgiften att ”rätta till” misstagen och tillämpa regeln så som den var tänkt att tillämpas och på så vis forma rättsläget enligt lagstiftarens vilja. Det leder till oförutsebarhet för den enskilde. Domstolen bör inte ägna sig åt sådana ”rättelser” utan endast konstatera missen, låta den enskildes behov av förutsebarhet avgöra tillämpningen och hänvisa problemet tillbaka till lagstiftaren. Det leder visserligen till på varandra följande lagändringar som inte är önskvärda ur ett förutsebarhetsperspektiv, men förhoppningsvis fungerar ett sådant förhållningssätt som en varningsklocka för lagstiftaren som blir mer mån om att formulera tydliga regler. I dagsläget kan lagstiftaren i viss mån lämna närmare bestämning av skatteregler till rättstillämparen och lita på att lagstiftarviljan beaktas.

2.6 Kapitelsammanfattning och slutsatser

Undersökningen i det här kapitlet föranleder ett antal konstateranden. Legalitetsprincipen är en väletablerad princip. I RF finns stadganden som utgör uttryck för den, dels i inledningsparagrafen och i 8 kap. om normgivningsmakten. Principen har dock vidare omfattning än så och fungerar även som ett grundvärde som puttar rättstillämpningen åt ett visst håll. I doktrinen råder enighet om att legalitetsprincipen är grundläggande för skatterätten och att den ställer vissa krav på restriktivitet i tillämpningen av skattelag. Dock varierar det hur långtgående kraven anses vara och vilken innebörd principen tillmäts. I praxis erkänns legalitetsprincipen genomgående, och i ett antal fall (se avsnitt 2.5.2) får den avgörande betydelse men i andra (se avsnitt 2.5.3) låter domstolen andra intressen få företräde. Alltså finns inga garantier för att HFD alltid upprätthåller legalitetsprincipen i sin striktaste form, men den skattskyldige kan alltid stödja sig på principen i sin argumentation och räkna med att den beaktas, om än i större eller mindre utsträckning. Det leder till slutsatsen att legalitetsprincipen är betydelsefull för den skattskyldiges förutsebarhet genom att den utgör ett erkänt krav på uttryckligt stöd i lag för beskattning, men att principen i praktiken inte garanterar något större mått av förutsebarhet eftersom tolkningen av hur långtgående kravet på uttryckligt stöd i lag är ligger i rättstillämparens händer.

3. Utredning av retroaktivitetsförbudet

3.1 Inledning

I det här kapitlet utreds retroaktivitetsförbudet. Syftet med kapitlet är att utreda vilket egentligt skydd för förutsebarhet retroaktivitetsförbudet garanterar. Den utreds genom en undersökning av hur förbudet formulerats i grundlagen, vad förarbetena bakom införandet av förbudet säger och hur förbudet tolkats och tillämpats i domstol. Resultatet av undersökningen tjänar som utgångspunkt i prövningen av FSK:s förslag.

3.2 Förbudet i 2 kap. 10 § st 2 RF

Det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet regleras i 2 kap. 10 § st 2 RF. Det förbjuder retroaktiv beskattning och motiveras framför allt av förutsebarhetsskäl.

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.⁸⁰

Det ska alltså finnas lagligt stöd för uttag av skatt vid den tidpunkten, lagstöd kan inte införas i efterhand. Det säger sig nästan självt att retroaktivitetsförbudet är en nödvändig förutsättning för förutsebarhet. Det är omöjligt att ana de skattemässiga konsekvenserna av en rättshandling om skatt kan uttas med stöd av regler som införs efter att rättshandlingen vidtagits.

Förbudet gäller endast ändringar eller tillägg i lagstiftningen som är betungande för den enskilde, d.v.s. att ny skatt införs eller att befintlig skatt ökas. Det följer av uttrycket ”i vidare mån”.⁸¹ Tidpunkten för ikraftträdandet av den tillämpliga regeln får alltså inte infalla efter tidpunkten för omständigheten som utlöste skattskyldighet.

3.3 Motiven bakom införandet

Följande framställning syftar till att ge en bakgrundsförståelse för retroaktivitetsförbudet och de intressen det avser skydda.

Retroaktivitetsförbudet infördes 1980 och sedan dess har endast språkliga ändringar gjorts.⁸² Tidigare var retroaktiv lagstiftning endast förbjuden på straffrättens område. Ett införande på

⁸⁰ 2 kap. 10 § st 2 RF.

⁸¹ 2 kap. 10 § 2 st 1 ledet RF.

⁸² Prop. 1978/79:195 och prop. 2009/10:80 s 251.

andra områden hade varit uppe för diskussion men ansetts svårt att utforma på ett sätt som inte skulle ge upphov till komplikationer vid tillämpningen.⁸³ Komplikationerna ansågs ligga i dels att formulera nödvändiga undantag från ett sådant förbud på ett tillräckligt precist sätt, och dels i att definiera retroaktivitet på andra områden än straffrätten. Straffrättsligt var det givet att retroaktivitet bestämdes genom tidsförhållandet mellan handlingen och den tillkomna straffregeln, att formulera motsvarande bestämmelse på andra områden tedde sig svårare.⁸⁴ Vid tillkomsten av 2 kap. 10 § st 2 RF övervägdes åter möjligheterna att utvidga förbudet till att avse fler lagstiftningsområden men avfärdades av samma anledning.⁸⁵

Motiven bakom införandet är tydliga. Det är av rättssäkerhetsskäl viktigt att enskilda skyddas mot tillbakaverkande skattelagstiftning. Sådan lagstiftning ”bryter mot grundsatsen att man i förväg ska kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande” och ”starka skäl talar för någon form av förbud”.⁸⁶ Situationer där en skattskyldig i efterhand kan ”bli vägrad avdrag för kostnader som var avdragsgilla när de betalades” eller bli högre beskattad för en inkomst eller tillgång än väntat, bör i största möjliga utsträckning undvikas.⁸⁷

I doktrinen görs skillnad mellan olika former av retroaktivitet, nämligen äkta och oäkta retroaktivitet (ibland formell och materiell).⁸⁸ Förbudet i RF är begränsat till äkta retroaktivitet. Äkta retroaktivitet innebär att nya regler tillämpas tillbakaverkande på transaktioner eller händelser som redan utlöst skattskyldighet före reglerna tillkom. Oäkta retroaktivitet innebär att nya regler endast tillämpas framåt i tiden men kan komma att träffa förhållanden som förelåg före tillkomsten, där skattskyldigheten dock inte utlösts förrän efter.⁸⁹ Ett exempel är borttagning av ränteavdrag, en sådan regel tillämpas bara på räntor som förfaller till betalning från och med ikraftträdandet, men tar inte hänsyn till att lånen som räntorna hänför sig till beviljats före och därmed under förutsättningen av annan gällande rätt.⁹⁰

En intressant fråga är hur denna begränsning till äkta retroaktivitet kommer sig. Den kan antas bero på problem i att utforma ett vidare förbud, begrepp som retroaktiva effekter är betydligt

⁸³ SOU 1978:34 s 155.

⁸⁴ SOU 1978:34 s 155.

⁸⁵ SOU 1978:34 s 155.

⁸⁶ Prop. 1978/79:195 s 55.

⁸⁷ Prop. 1978/79:195 s 55.

⁸⁸ Se t ex Pahlsson och Bexhed.

⁸⁹ Pahlsson (2013) s 34.

⁹⁰ Pauwels, EC Tax Review 2013-6 s 268 se särskilt s 270.

mer svårdefinierade än att helt enkelt låta regeln bero av tidsförhållandet mellan två omständigheter som i de flesta fall ter sig relativt lätta att peka ut. Det är betydligt svårare att formulera en användbar regel som ska skydda den enskildes berättigade förväntningar, då rör man sig på ett mer abstrakt plan och måste bestämma vad som är berättigat att förvänta sig och vid vilken tidpunkt kan sådana förväntningar uppstå utan att vara oberättigade. Ur den enskildes synvinkel är det dock just denna upplevelse av förutsebarhet som gör att systemet får legitimitet, det är upplevelsen av att kunna lita på att ens förväntningar uppfylls som räknas – när de uppstod och på vilka grunder är av mindre relevans.

För att avgöra retroaktivitetsförbudets tillämplighet måste omständigheten som utlöser skattskyldighet bestämmas. Bestämningen av skattskyldighetens inträde kan variera beroende på skattetyper och rättshandling. Ledning finns att hämta i skattereglerna för den aktuella transaktionen och skattetyper.

Förbudet som det är formulerat träffar bara lagstiftning som tillämpas på transaktioner före ikraftträdandet, men även lagstiftning som inte gör det kan påverka verksamhetsbeslut som grundats på planering utefter tidigare regler. I förarbetena framhålls därför att ikraftträdande för nya regler mitt under beskattningsåret i vissa fall bör undvikas. Exempelvis sägs avseende värdering av varulager, som görs vid beskattningsårets utgång men beror av de affärshändelser som berört varulagret under året, att lagstiftning på området som införts under året inte faller under retroaktivitetsförbudet men ändå bör undvikas mot samma bakgrund som förbudet vilar på, nämligen behovet av förutsebarhet för enskilda som lyder under skattelagstiftningen.⁹¹

Sammanfattningsvis kan sägas att retroaktivitetsförbudet infördes för att skydda enskildas intresse av förutsebarhet. Det är begränsat till äkta retroaktivitet då det är svårt att utforma ett lättillämpat förbud som omfattar alla retroaktiva effekter som lagstiftning kan ge upphov till. Dock uttrycks i förarbetena en önskan om vidare hänsyn till förutsebarhetsintresset och således bör retroaktiva effekter i möjligaste mån undvikas även om de inte faller under retroaktivitetsförbudets tekniska tillämpningsområde.

⁹¹ SOU 1978:34 s 158.

3.4 Undantagen från förbudet

Utformningen av undantagen från retroaktivitetsförbudet är förstas av betydelse för det skydd som ges i praktiken och är därför värd att uppmärksammas. Redogörelsen begränsas dock till lagtext, förarbeten och doktrin då en genomgång av konstitutionell praxis⁹² av undantagen ger upphov till frågeställningar som inte ryms under syftet med denna undersökning.

Enskildas intresse av förutsebar skattelagstiftning är det tungt vägande motivet bakom retroaktivitetsförbudet, men det finns också ett motstående intresse som inte kan bortses från - lagstiftarens.⁹³ Skatt är ett viktigt styrmedel och skatteintäkterna är helt avgörande för de offentliga finanserna. Följaktligen är lagstiftning på området ett nödvändigt instrument för att styra medborgarnas beteende och säkra intäkterna till staten. Det är därför viktigt att det är användbart och effektivt, således infördes i samband med förbudet två undantag till det.⁹⁴

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 jämföras 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.⁹⁵

Det ena gäller som framgår vid särskilda skäl, vad som avses därmed är upp till riksdagen, och kräver ett tydligt offentliggörande av vad som ska ändras och från när. Det är det undantaget som åsyftas med begreppet stopplagstiftning.⁹⁶ Det andra gäller vid krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris. Det förra men inte det senare har hittills haft praktisk betydelse.⁹⁷ Det framgår av förarbetena att undantaget för stopplagstiftning tillkom till stor del med tanke på oförutsedda skatteundandraganden.⁹⁸

Genom att formulera ett undantag såsom tillämpligt då ”riksdagen finner att det finns särskilda skäl” ges statsmakten utrymme att använda retroaktiv lagstiftning för att säkra sina

⁹² Fall då lagstiftaren valt att tillämpa undantaget och införa retroaktiva skattelagar.

⁹³ Pålsson, *Intertax* Volume 39 s 271.

⁹⁴ Prop. 1978/79:195 s 161.

⁹⁵ 2 kap. 10 § st 2 RF.

⁹⁶ Begreppet syftar på lagstiftning som avser stoppa oönskade förfaranden. Sådan kan genom det här undantaget ges retroaktiv verkan från den dag en auktoritativ förvarning meddelas. Se Bexhed, *Skattenytt* 1993 s 153.

⁹⁷ Hultqvist, Melz, Pålsson (2014) s 106.

⁹⁸ Prop. 1978/79:195 s 56.

intressen. Särskilda skäl är i sig ett vagt begrepp, som skulle vara svårt att definiera objektivt, och här har bedömningen av om särskilda skäl föreligger dessutom lämnats till riksdagen.

Påhlsson lyfter fram en fara i detta, nämligen att statsmakten använder detta undantag till att i efterhand rätta till lagstiftning som inte varit helt tät mot oönskade förfaranden.⁹⁹

Konsekvenserna av ny lagstiftning kan vara svåra att analysera i förväg och det finns flera exempel på regleringar som öppnat upp för förfaranden som inte alls varit avsedda men ändå tekniskt fallit inom lagens gränser och därmed godkänts av domstolarna. I dessa fall tenderar riksdagen att gå in och ändra i regleringen för att täppa igen för just sådana förfaranden, och här har ofta detta undantag tillämpas för att sätta stopp tidigare än ändringarna hinner formuleras och träda i kraft. Ett exempel på det är de s.k. räntesnurrorna, där ny lagstiftning tillkommit, ändrats och åter blivit föremål för översyn de senaste fem åren.¹⁰⁰

Påhlsson har undersökt hur dessa s.k. stoppskrivelser använts sedan införandet av regeln.¹⁰¹ Resultatet ger vid handen att rekvisitet saknar rättsligt innehåll och inte är annat än en ”fasadlegitimation” för statsmaktens suveräna makt att bestämma innehållet i förutsättningarna för tillämpning av regeln.¹⁰² Följden av en sådan formulering är att den är skyddad mot normprövning. Påhlsson menar att i svensk konstitutionell tradition länge präglats av att intresset av riksdagens suveränitet överordnats legalitetsintresset.¹⁰³

Warnling-Nerep lyfter också problematiken, hon menar att ”i realiteten torde huvudregelns giltighet i hög grad bli avhängig riksdagens goda vilja” till följd av valet av ett så ”juridiskt tänjbart begrepp” i undantaget.¹⁰⁴ Efter en redogörelse av vissa fall där undantaget utnyttjats på ett sätt som kan ifrågasättas, skriver hon ”(u)tförningen av RF 2 kap. 10 § 2 st. – med en huvudregel som förbjuder retroaktiv normgivning och undantag som i princip helt kan omintetgöra huvudregeln – leder tankarna till den gamla sagan om mästern skraddare, dvs. han som beställde en kostym men i slutändan blev det endast en tumme kvar (...)”.¹⁰⁵

Melbi noterar en annan aspekt av stoppskrivelseförfarandet. Hon framhåller att det drabbar förutsebarheten för enskilda genom att det är en hastigare process än det vanliga

⁹⁹ Påhlsson, *Intertax* Volume 39 s 271.

¹⁰⁰ För mer om räntesnurrorna se exempelvis HFD 2011 ref 90 och Samuelson, *Skattenytt* 2012 s 136.

¹⁰¹ Hultqvist, Melz, Påhlsson (2014) s 93 f.

¹⁰² Hultqvist, Melz, Påhlsson (2014) s 100-101.

¹⁰³ Hultqvist, Melz, Påhlsson (2014) s 100.

¹⁰⁴ Warnling-Nerep (1999).

¹⁰⁵ Warnling-Nerep (1999).

lagstiftningsförfarandet och resultatet blir därför att lagförslaget inte är lika detaljerat utformat och inte genomgår samma utredning som ett vanligt lagförslag.¹⁰⁶

Sammanfattningsvis kan konstateras att undantaget uppenbarligen formulerats på ett sätt som mer eller mindre undergräver huvudregeln genom att ge den offentliga makten ett svårgranskat handlingsutrymme. Frågan om undantagets tillämplighet har gjorts till en politisk fråga istället för en rättslig, något som har fått genomslag också i rättstillämpningen där övervägande del av fallen kring retroaktivitetsförbudet berör huvudregeln och förhållandet mellan skattskyldighetens inträde och ikraftträdandet av tillämplig lagregel.

3.5 Retroaktivitetsförbudet i rättstillämpningen

3.5.1 Inledning

I det följande redogörs för tillämpningen av RF 2 kap. 10 § st 2. Syftet med en genomgång av praxis är att utreda hur långt skyddet mot retroaktiv lagstiftning i praktiken sträcker sig. Domstolen kan sägas ha sista ordet om vad skattskyldiga kan förvänta sig för skydd i fall där det råder oenighet mellan skattskyldiga och beskattningsmakten.¹⁰⁷ En genomgång av domstolens tolkning i olika fall är därför nödvändig för att förstå retroaktivitetsförbudets betydelse för tillgodoseendet av förutsebarhet i beskattningen.

Samtliga fall som redogörs för i det följande berör frågan om skattskyldighetens inträde i förhållande till reglers ikraftträdande. Med återknytning till avsnitt 2.2 om tolkning av grundlag, är min utgångspunkt i följande praxisgenomgång att vad gäller normgivningsmakten kan en striktare tolkning väl motiveras, medan medborgarrättigheterna bör tolkas med invägande av enskildas intressen. Retroaktivitetsförbudet är placerat i rättighetskatalogen, det är alltså en medborgerlig rättighet att skyddas från retroaktiv skattelag. Förbudet är också en följd av en begränsning i normgivningsmakten. En strikt tolkning av normgivningsmakten och utrymme för hänsyn till enskildas intressen vid tolkning av rättigheterna ger dubbel effekt avseende retroaktivitetsförbudets.

¹⁰⁶ Hultqvist, Melz, Pålsson (2014) s 114-116.

¹⁰⁷ Hultqvist (1995) s 333.

3.5.2 HFD tolkar retroaktivitetsförbudet strikt enligt dess tekniska utformning

Följande fall exemplifierar hur domstolen tillämpar retroaktivitetsförbudet med stor vikt vid den tekniska utformningen. Samtliga berör tidsförhållandet mellan den omständighet som utlöser skattskyldighet och de nya regler som trätt i kraft.

RÅ 1989 ref 116 I och II gällde en realisationsvinst vid avyttring av aktier respektive stämpelskatt vid nyemission. I det första fallet hade den skattskyldige accepterat ett utbyte av aktier före nya regler trädde i kraft, men inte erhållit betalning förrän efter. Den skattskyldige menade att den bindande accepten utgjorde den skattutlösande omständigheten och att beskattning därför borde ske enligt de tidigare reglerna. HFD konstaterade dock att huvudregeln för när en avyttring anses gjord är att bindande avtal kommit till stånd, vilket är uppfyllt först när den senaste av de rättshandlingar som tillsammans konstituerar bundenheten vidtagits. I detta fall ansågs bolagsstämmans godkännande nödvändig för ett bindande avtal, detta gavs efter de nya reglernas ikraftträdande. HFD fortsätter resonemanget genom att poängtera att även om avyttringen civilrättsligt anses gjord vid bolagsstämman, tillämpas vid beskattningen kontantprincipen som innebär att skattskyldighet inträder först när del av ersättningen är disponibel för säljaren.¹⁰⁸ Slutsatsen blev därmed att beskattning enligt reglerna som trätt i kraft före del av betalningen var genomförd inte stred mot 2 kap. 10 § st 2 RF. HFD stärkte tillåtligheten i denna slutsats genom hänvisning till förarbetena där lagstiftaren angående realisationsvinster uttalade att "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".¹⁰⁹

I det andra fallet var frågan när stämpelskatt inträder vid nyemission. Nya regler trädde i kraft efter att beslut om nyemission fattats men före det registrerats. Registreringen ansågs utgöra den skattutlösande omständigheten och de nya reglerna fick därför tillämpas utan konflikt med 2 kap. 10 § st 2 RF.¹¹⁰

Ett annat fall gällde avgift för avställning av personbil.¹¹¹ En skattskyldig hade haft sin personbil avställd under mer än 12 månader, det föranledde att han påfördes en avgift.

¹⁰⁸ Numera saknar betalningstidpunkten betydelse, se t ex <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2014.2/2712.html>.

¹⁰⁹ SOU 1978:34 s 158; jfr prop 1978/79:195 s 56 enligt hänvisning i RÅ 1989 ref 116.

¹¹⁰ I målet hänvisas till förarbetsuttalanden angående punktskatter och att den för skattskyldighet utlösande omständigheten i sådana fall ska bestämmas enligt reglerna i lagen ifråga.

¹¹¹ RÅ 1990 ref 19.

Avgiften debiterades vid utgången av 12-månadersperioden. Under perioden hade en ändring i regleringen gjorts. Den skattskyldige menade att påförningen av avgiften stred mot 2 kap. 10 § st 2 RF och sökte därför om återbetalning hos Länsstyrelsen. Länsstyrelsen avlog ansökan och upplyste om att regleringen inte var retroaktiv eftersom avgiften debiterats först efter ändringens ikraftträdande. Den skattskyldige överklagade till Kammarrätten med argumentationen att ingen av de 12 månaderna som avgiften avser fick inträda före ändringens ikraftträdande. Varken Kammarrätten eller senare HFD biföll överklagan med motiveringen att tidpunkten för avgiftsskyldigheten var den då avställningen varat i mer än 12 månader. Eftersom den tidpunkten infallit efter ändringens ikraftträdande stred avgiften inte mot 2 kap. 10 § st 2 RF. Tidpunkten för avställningsperioden början var alltså utan betydelse.

De tre fallen utgör typfall av hur förbudet snävt träffar äkta retroaktivitet. HFD tittar på när skattskyldigheten tekniskt sett utlösts och sedan på om reglerna var ikraft då eller inte. Det förs inget resonemang kring när den enskilde inträdde i insikten om skattskyldighet och vilka regler som denne hade att ta utgångspunkt i då. Ligger den skattutlösande omständigheten inte före reglernas ikraftträdande i tiden, anses tillämpning av dem oproblematiskt även om det som i realiteten grundat skattskyldigheten inträffat före reglernas inträde. Denna strikta tolkning av förbudet är i linje med ordalydelsen och förarbetena men den snävar av det reella skyddet för förutsebarhet för den enskilde. Vid tolkning av vanliga skatteregler, som grundar beskattningsrätt för staten, är det på sin plats att noggrant pröva om kriterier för skatteuttag är uppfyllda eller inte enligt regelns ordalydelse. Det kan dock ifrågasättas om samma strikta tolkning ska anammas när det gäller regler som getts grundlagsskydd och placerats i rättighetskatalogen för att skydda enskilda. Här är min uppfattning att en vidare, mer ändamålsenlig tolkning passar bättre eftersom syftet med sådana regler är att skydda den enskilde och om det syftet inte beaktas vid tillämpningen finns det i praktiken inget större skydd, vilket undergräver regeln i sig.

I RÅ 1998 not 191 hade en skattskyldig gjort en valutakursvinst på ett lån hänförligt till förvärv av fastighet. Skattelagstiftningen innehöll inga uttryckliga regler om sådana valutakursvinster men ett antal liknande fall hade under det närmast föregående åren varit föremål för bedömning i högsta instans. Praxisläget utvisade att motsvarande valutakursförluster var avdragsgilla och av den anledningen ansåg förvaltningsrätten i det aktuella fallet att den skattskyldige skulle ta upp valutakursvinsten som en skattepliktig intäkt. Kammarrätten ändrade domen. Det framhölls att den närmsta föregående tiden erfarit flera

praxisändringar och att Skatteverket i ett beslut konstaterat att valutakursförluster motsvarande vinsten i det aktuella fallet inte var avdragsgilla. Konstaterandet gav enligt Kammarrätten ett tillräckligt säkert rättsläge för den skattskyldige att utgå ifrån det i sitt handlande, därför skulle, mot bakgrund av motiven till 2 kap. 10 § st 2 RF, valutakursvinsten inte tas upp som skattepliktig intäkt. Domen överklagades av Skatteverket som argumenterade för att 2 kap. 10 § st 2 RF endast gäller föreskrifter och inte praxis, och att frågan i fallet därför var öppen för förvaltningsrätten att bedöma obundet av praxis från högsta instans. HFD gav överklagan bifall och menade att "(d)en omständigheten att kursvinsten tillfallit Joakim B. före (domen som ändrat rättsläget till den skattskyldiges nackdel) har inte av hänsyn till grundläggande rättsprinciper eller av annat skäl utgjort hinder mot att, enligt vad taxeringsnämnden gjort och länsrätten godtagit, beskatta honom för vinsten".¹¹²

Domen är lite svårtolkad men det framstår som att HFD endast konstaterar att retroaktivitetsförbudet gäller bara föreskrifter och inte praxis, och därmed avfärdar förbudets tillämplighet och godtar beskattningen. Även detta avgörande kan knytas till en strikt tolkning av förbudets utformning. *Föreskrifter* ska ha gällt vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, någon lagändring hade inte gjorts i fallet utan det hade endast kommit ett nytt rättsfall som ändrat rättsläget men det berörs inte av förbudet.

Sammanfattningsvis illustrerar de här fallen att HFD iakttar en strikt teknisk tillämpning av retroaktivitetsförbudet. Det är i linje med ordalydelsen och vad som sagts om utformningen i förarbeten, men det ger inget större skydd för den enskildes förutsebarhet och upplevelse av tillbakaverkande effekter i beskattningen.

3.5.3 HFD prövar förmögenhetsskatters och schablonintäkters retroaktiva effekter

Följande rättsfall synliggör att förmögenhetsskatten och schablonintäkten har en särskild karaktär ur retroaktivitetssynpunkt. Vid inkomstskatten kan skattskyldigheten knytas till en viss inkomst, exempelvis kapitalvinstbeskattning har en tydlig koppling till en realisation. För förmögenhetsskatter och schablonintäkter inträder skattskyldighet istället vid innehavet av en viss egendom, det innehavet är alltid en följd av vissa tidigare transaktioner men de transaktionerna är inte av betydelse för skattskyldigheten. Det leder till att skattskyldiga upplever att beskattningen har retroaktiva effekter, något som följande fall illustrerar.

¹¹² RÅ 1998 not 191.

Ett äldre fall rörde kapitalbeskattning av andelar i bostadsrättsförening.¹¹³ Beräkningen av skatten på en andel grundades på den enskildes andel i förhållande till föreningens förmögenhet. Reglerna för denna beskattning ändrades vid ett tillfälle avseende vilka tillgångar och skulder hos föreningen som skulle beaktas. Den utlösande omständigheten ansågs vara bokslutet kalenderåret före det föregående och HFD menade att tillämpning av de nya reglerna på denna omständighet skulle få sådan retroaktiv verkan som är förbjuden enligt RF 2 kap. 10 § st 2 och fick därför inte ske.¹¹⁴

Avgörande för skattskyldighetens inträde var i detta fall inte vidtagna dispositioner utan sammanställningen av förmögenhetsställningen hos bostadsrättsföreningen i bokslutet. Det första bokslutet som infaller efter reglernas ikraftträdande kommer att bli föremål för tillämpning av dem, även då förmögenhetsställningen som framgår av det grundar sig på i stort sett samma dispositioner som föregående år. Skillnaden är att den skattskyldige får viss tid på sig att omdisponera tillgångar utifrån ny gällande rätt, vilket förvisso stärker dennes möjligheter att kunna påverka beskattningsutfallet men som många gånger i realiteten inte innebär något större skydd för det kommer praktiskt inte ifråga att omdisponera förmögenheten hos bostadsrättsföreningen under ett år. Problematiken beror förstås på att förmögenhetsskatten är av sådan teknisk karaktär att följden alltid blir att tidigare vidtagna dispositioner avgör innehavet av förmögenheten vid beskattningstidpunkten. Det måste givetvis vara möjligt att ändra i skattelagstiftningen och införa förmögenhetsskatter. Förhållanden som består under många år, där dispositioner vidtas löpande, kommer oundvikligen att erfara ändringar i gällande rätt. Det i sig kanske är något de skattskyldiga bör förutsätta.

Hagstedt konstaterar, i linje med föregående resonemang, att lagändringar som påverkar förhållanden som föreligger under en längre tid hör till ”den allmänna grad av osäkerhet som vidlåter alla förutsägelser om framtiden i vår ofullständiga värld (...) och denna form av oförutsebarhet måste nog accepteras.”¹¹⁵

I RÅ 1992 ref 10, det s.k. engångsskattemålet, behandlades den tillfälliga förmögenhetsskatt som togs ut på försäkringsbolags förmögenheter. Skattens införande var delvis grundat på att

¹¹³ RÅ 82 1:74.

¹¹⁴ RÅ 82 1:74 ”Vid 1982 års taxering utgör föreningens bokslut per den 31 december 1980 den omständighet som, såvitt nu är i fråga, utlöser skatt för föreningsmedlem.”

¹¹⁵ Hagstedt (1975) s 17.

livförsäkringsbolag åren före införandet haft väldigt stora inkomster, om detta uttalade Kammarrätten att lagen kan ”uppfattas som retroaktivt verkande” men att det dock inte innebär ”att (lagen) uppenbart står i strid med regeringsformens bestämmelse”.¹¹⁶

I HFD yrkade bolaget som ålagts skatt på sin förmögenhet fortsatt att skatten stred mot RF 2 kap. 10 § st 2, detta grundades i huvudsak på tre omständigheter. Dels fanns det en skillnad mellan beskattningen av olika typer av försäkringar och denna skillnad motiverades med att de olika försäkringarna var olika belastade av inkomstskatt, dels träffades bara skattesubjekt som undkommit med låg inkomstbeskattning och dels lyftes i förarbetena fram som motiv till skatten de stora inkomsterna de träffade skattesubjekten haft under de föregående åren. Bolaget menade att det inte är ”möjligt att kringgå föreskrifterna om de grundläggande fri- och rättigheterna i 2 kap regeringsformen bara genom att rubricera något på ett sätt som inte stämmer med den reella innebörden”.¹¹⁷

HFD fann emellertid att skatten utgjorde en förmögenhetsskatt då den beräknades på tillgångar den skattskyldige innehade efter lagens ikraftträdande. Återigen poängterades att det avgörande för om tillämpning av en bestämmelse är förenlig med retroaktivitetsförbudet är huruvida omständigheten som utlöser beskattning infaller före eller efter bestämmelsens ikraftträdande. Beskattningen grundades på innehavet av vissa tillgångar och ”när dessa tillgångar förvärvats och om de blivit föremål för inkomstbeskattning eller ej” ansågs inte vara av relevans för bedömningen enligt 2 kap. 10 § st 2 RF.

Ett annat liknande fall var uppe för förhandsbesked i SRN.¹¹⁸ Det rörde schablonintäkt på uppskovsbelopp hänförligt till privatbostadsfastighet och huruvida en sådan stred mot retroaktivitetsförbudet. Reglerna i fråga var konstruerade så att skattskyldiga om vid viss tidpunkt hade ett uppskovsbelopp ålades att ta upp schablonintäkt till beskattning. Denna tidpunkt låg efter reglernas ikraftträdande. Käranden menade att det i realiteten var avyttringen och således kapitalvinsten som utlöste beskattningen eftersom uppskovsbeloppet hade sin grund i den. Avyttringen i fallet hade ägt rum före reglerna tillkom. Skatteverket och SRN menade istället att det var förekomsten av uppskovsbelopp som utlöste skattskyldighet

¹¹⁶ RÅ 1992 ref 10 s 2 (citatet syftar på regeln om författningsprövning i RF 11:14, kriteriet uppenbart är numera borttaget ur lagtexten).

¹¹⁷ RÅ 1992 ref 10.

¹¹⁸ SRN 113/09-D.

och att reglerna därför inte stred mot RF 2 kap. 10 § st 2. Förhandsbeskedet fastställdes av HFD.¹¹⁹

Likheten med det s.k. engångsskattemålet¹²⁰ ligger i att en skatt införts och den utlösande omständigheten formellt knutits till ett förhållande efter införandet, men i realiteten finns en uppenbar koppling till en tidigare vidtagen transaktion och således har de skattskyldiga handlat med utgångspunkt i då gällande rätt och drabbas nu av konsekvenser de inte kunnat förutse. En viss skillnad finns dock i möjligheterna att vidta dispositioner från reglernas ikraftträdande tills de tillämpas vid beskattning. I detta fall fick de skattskyldiga en taxering på sig att återföra uppskovet och således undslippa schablonintäkten, i engångsskattemålet fanns i realiteten ingen möjlighet att hinna disponera förmögenheten på så sätt att negativa skattekonsekvenser undveks. Möjlighet att omdisponera under viss tid betyder visserligen inte att beskattningen blir lika förmånlig eller förmånligare som om nya regler aldrig införts, men någonstans ska en gräns dras för att skapa balans mellan den enskildes och lagstiftarens intressen.

Bexhed uppmärksammar frågan hur väl retroaktivitetsförbudet i realiteten skyddar enskilda mot oförutsebara skattemässiga konsekvenser.¹²¹ En diskussion kring förbudet aktualiserades i och med tillämpningen av det i RÅ 1992 ref 10, i vilket Bexhed tar utgångspunkt. I analysen av målet tas fasta på att kärandens argumentation, som går ut på att den tillfälliga förmögenhetsskatten i själva verket är en omrubricerad retroaktiv inkomstskatt, inte förnekats eller närmare ifrågasatts av HFD som nöjer sig med att ändå konstatera att skatten tekniskt sett utformats som en förmögenhetsskatt och därför är en sådan.¹²² Bexhed kritiserar domstolen för att, genom att underlåta att ta hänsyn till syfte och förarbetsuttalanden bakom förbudet, ha tillämpat en för formell och restriktiv tolkning som inte lämpar sig för grundlagsskyddade rättigheter.¹²³ Bexhed lyfter särskilt fram förarbetsuttalandet om att retroaktivitetsförbudet bör styra statsmakternas handlande även i situationer som tekniskt sett faller utanför dess tillämpningsområde och menar att det utgör ”ett stöd för att en domstol in dubio bör tillämpa retroaktivitetsförbudet till den skattskyldiges förmån”.¹²⁴ Den hårda

¹¹⁹ HFD 2011 ref 73 (se även HFD 2011 not 86 och HFD 2011 not 87 som rör prövning av samma lagrum gentemot det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet).

¹²⁰ RÅ 1992 ref 10.

¹²¹ Bexhed, Skattenytt 1993 s. 153.

¹²² Bexhed, Skattenytt 1993 s 153 se särskilt 170.

¹²³ Bexhed, Skattenytt 1993 s 153 se särskilt 170-171.

¹²⁴ Bexhed, Skattenytt 1993 s 153 se särskilt 171.

kritiken avslutas starkt med ”(s)lutsatsen efter RÅ 1992 ref. 10 måste rimligtvis bli att retroaktivitetsförbudet enligt 2 kap. 10 § andra stycket RF i sin nuvarande utformning inte erbjuder något effektivt skydd mot en lagstiftare som medvetet eller omedvetet kringgår regleringen genom att omrubricera otillåten retroaktivbeskattning, så att beskattningen formellt inte framstår som retroaktiv”.¹²⁵ Min uppfattning ansluter härtill. HFD tillämpar idag en strikt tolkning av förbudet som ger upphov till ett snävt skydd för den enskildes förutsebarhet, och denna tolkning är tekniskt och materiellt korrekt. Det är dock önskvärt att förutsebarheten ges ett vidare skydd, och HFD kan vara ett led i uppfyllandet av det genom att tillämpa en mer ändamålsenlig tolkning. Det finns stöd för en sådan tolkningsmetod i förarbetena och således skulle HFD inte kunna påstås tillämpa en lagstridig tolkningsmetod.

Sammanfattningsvis illustrerar de här fallen att den strikta tekniska tillämpning som HFD tenderar att upprätthålla blir särskilt tydlig för den enskilde i fall som rör förmögenhetsskatt eller schablonintäkt. Sådana skatter ger upphov till retroaktiva effekter men faller p.g.a. sin tekniska utformning inte under retroaktivitetsförbudets tillämpningsområde.

3.5.4 HFD tar hänsyn till den enskildes perspektiv

I det här avsnittet redogörs för två fall där HFD i viss utsträckning frångår den strikta tekniska tillämpningen av retroaktivitetsförbudet och lägger större vikt vid den enskildes förutsebarhet.

I ett fall antar HFD uttryckligen den enskildes perspektiv och beaktar huruvida denne uppfattat beskattningen som retroaktiv. Fallet rör en höjning av statlig kemikalieavgift.¹²⁶ Avgiften grundades på import och tillverkning av vissa avgiftsbelagda produkter under tidigare kalenderår. Genom en höjning av avgiften ett år, blev den högre än de skattskyldiga kunnat räkna med då de importerade och tillverkade viss kvantitet av avgiftsbelagda produkter det kalenderår som de nya reglerna kom att tillämpas på. Enligt Kammarrätten var tillämpning av den förhöjda avgiften som blev mindre förmånlig för de skattskyldiga i strid med retroaktivitetsförbudet, eftersom de när de upptäckte belastningen av den högre avgiften inte kunde göra gjorda dispositioner ogjorda eller kompensera genom höjda priser eller dylikt. Med andra ord inföll den för skattskyldighet utlösande omständigheten – nämligen import och tillverkning av avgiftsbelagda produkter – före den höjda avgiftens ikraftträdande.

¹²⁵ Bexhed, Skattenytt 1993 s 153 se särskilt 171.

¹²⁶ RÅ 1993 ref 79.

Kemikalieinspektionen överklagade och av resonemanget i HFD framgår att varken de tidigare eller de nyare reglerna tydliggör ”till vilken tid den debiterade avgiften (...) ”hänför sig””.¹²⁷

HFD anförde att ”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. Förhållandet är i sakensamma som vid inkomstbeskattningen, nämligen att inkomsten ett visst år tas till beskattning under det följande taxeringsåret. På inkomstbeskattningens område är det helt klart att retroaktivitetsförbudet innebär att en ny eller förhöjd skatt, med vissa i regeringsformen särskilt angivna undantag, inte får tas ut på inkomster som uppburits innan den nya skattebestämmelsen trädde i kraft.”¹²⁸

Här antar HFD alltså den avgiftsskyldiges perspektiv och bedömer vad som *i realiteten* utlöser avgiftsskyldighet. Detta är enligt min uppfattning i linje med förbudets syfte och karaktär som rättssäkerhetsskydd för den enskilde. Oklarheter bör då, som här, tolkas till fördel för den enskilde.

I ett annat, äldre fall från Högsta Domstolen (HD) behandlas frågan om skattskyldighetens inträde i förhållande till nya reglers ikraftträdande.¹²⁹ Fallet rör stämpelskatt på tomträtt. Tomträtten i målet ifråga skulle enligt gällande rätt vid tidpunkten för förvärvet varit undantagen skatteplikt, dock infördes nya regler efter förvärvet men före inskrivningsansökan beviljats. Det fanns inga övergångsregler för denna situation och frågan blev vilken omständighet som skulle anses utlösa skattskyldighet och huruvida beskattning träffades av förbudet i RF 2 kap. 10 § st 2. HD lyfter fram motiven till förbudet men betonar också att det i förarbetena tydligt konstaterats att all lagstiftning med retroaktiva effekter naturligtvis inte faller under förbudet.¹³⁰ Enligt de inledande resonemangen i Hovrätten och HD verkar det klarlagt att de tidigare och de nya reglerna ska tolkas som att den utlösande omständigheten är beviljande av inskrivningen.¹³¹ Dock anför HD i domskälen att det vore rimligt att tolka de nya reglernas ordalydelse som att förvärvet är den skattutlösande omständigheten och att en sådan tolkning vore ”i linje med uttalandena i motiven” till RF 2 kap. 10 § st 2. Härefter

¹²⁷ RÅ 1993 ref 79.

¹²⁸ RÅ 1993 ref 79.

¹²⁹ NJA 1986 s 428.

¹³⁰ NJA 1986:71 s 430-431.

¹³¹ NJA 1986:71 s 430.

konstateras att ”förutsättningar för att (...) med stöd av 11 kap 14 § regeringsformen underlåta att i förevarande fall tillämpa 1984 års lag föreligger emellertid inte” varpå slutsatsen blir att stämpelskatt ska erläggas för tomträtten enligt de nya reglerna.¹³² Härav framgår, om än inte så tydligt, att det är kriterierna i 11:14 RF som inte är uppfyllda. Domen faller alltså på kriterierna för författningsprövning, men i domskälen framhålls att det vore rimligt att tolka skattskyldighetens inträde i linje med motiven vilket tyder på att hänsyn till den enskildes förutsebarhet uppmuntras.

De här två fallen utgör alltså undantag från huvudregeln vad gäller HFD:s tolkning av retroaktivitetsförbudet. Här lyfts, till skillnad från i de flesta andra fall¹³³, förutsebarhetsintresset och den enskildes synpunkt vid bestämningen av hur förbudet ska tillämpas.

3.5.5 Sammanfattande slutsatser av praxis

Sammanfattningsvis kan sägas att praxis visar att HFD strikt tar fasta på tidsförhållandet mellan ikraftträdandet och den omständighet som utlöst skattskyldigheten i det enskilda fallet och mer eller mindre struntar i vilken omständighet som i praktiken försatt den enskilde i skattskyldighet och således varit avgörande för dennes möjlighet att bedöma konsekvenserna av sitt handlande. Detta förhållningssätt ligger som framgått i linje med förbudets ordalydelse, som låter retroaktiviteten bero av den skattutlösande omständigheten såsom den är stadgad i skattereglerna för varje rättshandling och skattetyf ifråga. En konsekvens av det är dock att förutsebarheten för enskilda inte ges ett särskilt omfattande skydd. I endast ett fall säger HFD uttryckligen att den enskildes perspektiv bör beaktas och att hänsyn bör tas till dennes förutsebarhet.¹³⁴ Varför just detta fall ledde till ett sådant förutsebarhetsvänligt avgörande är svårt att utläsa. Det finns flera exempel på fall där den enskildes perspektiv på den skattutlösande omständigheten skiljer sig ifrån den tekniskt skattutlösande omständigheten i minst lika hög utsträckning, men där lägger domstolen inte särskilt stor vikt vid det.

3.6 Kapitelsammanfattning och slutsatser

Undersökningen i det här kapitlet föranleder ett antal konstateranden. Retroaktivitetsförbudet finns stadgat i 2 kap. 10 § st 2 RF och är utformat så att skattelagstiftning som träder ikraft en

¹³² NJA 1986:71 s 431.

¹³³ Se avsnitt 3.5.2-3.

¹³⁴ RÅ 1993 ref 79.

viss tidpunkt inte kan tillämpas på rättshandlingar vars skattutlösande omständighet inträffat före den tidpunkten. Förbudet är försett med ett undantag som ger lagstiftaren relativt långtgående möjlighet att införa retroaktiv skattelag i situationer då denne anser att det är nödvändigt.

Av förarbetena framgår att det viktigaste motivet bakom förbudet är skyddet för skattskyldigas förutsebarhet. Det framgår också att det är svårt att utforma ett förbud som träffar alla skattelagar med retroaktiva effekter och att förbudet därför endast träffar s.k. äkta retroaktivitet. I anslutning härtill uttrycks en uppmaning att i möjligaste mån undvika lagstiftning med retroaktiva effekter, även om den inte skulle träffas av förbudet.

I praxis får den tekniska utformningen starkt genomslag och sällan tas vidare hänsyn till skyddet för den enskildes förutsebarhet än förbudet kräver. Alltså är lagstiftning som ger upphov till s.k. oäkta retroaktivitet tillåten enligt förbudet i RF, vilket befasts i förarbeten och praxis. Det innebär att retroaktivitetsförbudet i praktiken inte garanterar ett särskilt omfattande skydd för förutsebarhet.

Förutsebarhet handlar om att en enskild som handlar med utgångspunkt i gällande rätt ska kunna förutse konsekvenserna av sitt handlande. Ett grundlagsstadgat förbud mot retroaktivitet är visserligen en stark markör för vikten av förutsebarhet på skatterättsområdet, men det ger inte ett fullgott skydd sett från enskildas perspektiv. Ur förarbetena kan, som framgår i avsnitt 3.3, utläsas att förbudet inte omfattar all lagstiftning med retroaktiv verkan, men att den offentliga makten bör ta hänsyn till förbudets bakgrund och undvika förfaranden som ger sådan verkan. Frågan är hur sådan hänsyn ska tas. Domstolen gör inget egentligt fel i sin tillämpning av retroaktivitetsförbudet, de följer ordalydelsen och systematiken. Min uppfattning är dock, som framgått, att en mer ändamålsenlig tolkning bör tillämpas. Det är något som lagstiftaren bör uppmana ännu tydligare till.

3.7 Sammanfattande slutsatser av utredningen av legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet

I det här avsnittet sammanfattas de slutsatser som utredningen i kapitel två och tre föranleder. Dessa slutsatser ligger till grund för prövningen som följer i kapitel fyra.

Utredningen av legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet leder till slutsatsen att förutsebarhet i beskattningen är ett *erkänt intresse* som aldrig förnekas eller direkt avfärdas,

men också att det *varierar hur stor betydelse* intresset av förutsebarhet tillmäts i varje enskilt fall.

Vad gäller legalitetsprincipen kan sägas att praxisläget är spretigt. HFD svänger mellan att i vissa fall lägga stor vikt vid den enskildes reella möjlighet att förutse beskattningskonsekvenserna med stöd av lagtexten, och i andra fall tillämpa systematisk lagtolkning och närmast ”inte låtsas om” att det finns otydligheter i lagtexten som drabbar den enskilde. Det går därför inte att vidta rättshandlingar där skattereglerna är otydliga, och förlita sig på att domstolen med hänsyn till legalitetsprincipen tillämpar de reglerna till ens fördel. Det är inte omöjligt att så skulle bli fallet, men det är inte heller säkert.

Vad gäller retroaktivitetsförbudet är läget mindre spretigt. HFD tillämpar stringent en relativt snäv tolkning av förbudet så som det tekniskt är uppbyggt, inga reella hänsyn till den enskildes perspektiv tas utom i något enstaka fall. Det leder visserligen till ett större mått av säkerhet i bedömningen av hur domstolen kommer tillämpa förbudet. Men det innebär också att skyddet mot retroaktiva effekter inte är särskilt omfattande i praktiken.

En intressant fråga som är svår att besvara är vad skillnaderna avseende hur stor hänsyn som tas till legalitetsprincipen i rättstillämpningen beror på. Legalitetsprincipen är svårdefinierad och som framgår i avsnitt 2.3 är den i sin karaktär av princip elastisk. En naturlig följd av denna elasticitet är att den ges olika innebörd och används på olika sätt av olika tillämpare. Mer än så är svårt att säga om skillnaderna i tillämpningen från fall till fall. Det kan i alla fall konstateras att om lagtexten inte ger något tydligt besked är det för den skattskyldige värt att driva legalitetsaspekten och hoppas på att domstolen väljer den linjen. Om den lyfts av skattskyldiga kontinuerligt kan det kanske leda till en utveckling i tillämpningen där legalitetsaspekten konsekvent ges avgörande betydelse. En sådan utveckling kanske i sin tur leder till att lagstiftaren får högre krav på sig att utforma tydliga skatteregler för att undvika att avsedd beskattning underlåts p.g.a. legalitetsprincipen.

Tillämpningen av retroaktivitetsförbudet är betydligt mer enhetlig. Den ligger i linje med förbudets ordalydelse och så som det enligt förarbetena ska tillämpas. I förarbetena uttrycktes även en uppmaning att undvika retroaktiva effekter även utanför förbudets tillämpningsområde. Det finns alltså en önskan om ett vidare skydd mot retroaktivitet ur förutsebarhetssynpunkt. Denna uppmaning är dock riktad till lagstiftaren och inte rättstillämparen. Med andra ord får kritiken i första hand riktas mot lagstiftaren som inte tar

tillräckligt stor hänsyn till förutsebarheten vid införandet av ny reglering. Dock är min uppfattning att, i enlighet med vad som anförs i avsnitt 1.7 om grundlagstolkning, rättstillämparen bör iakta en mer ändamålsenlig tolkning av stadganden av den karaktär som retroaktivitetsförbudet har, d.v.s. sådana stadganden som avser skydda enskildas intressen.

Alltså garanterar varken legalitetsprincipen eller retroaktivitetsförbudet något vidsträckt skydd för förutsebarhet. Det leder till att de skattskyldiga måste iakta större försiktighet i sitt handlande om skattereglerna ger utrymme för tolkning och de får vara beredda på lagändringar som kan ge vissa retroaktiva effekter. Det leder också till att lagstiftaren inte har lika hög press på sig att iakta försiktighet vid utformningen av lagtext, då rättstillämpningen ibland hjälper till att täcka upp för eventuella otydligheter genom att tillämpa reglerna såsom lagstiftaren avsett.

Slutsatsvis är legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet principiellt viktiga genom att ge förutsebarhetsintresset en stark principiell och argumentationsmässig ställning. Dock är ett i realiteten vidare skydd för förutsebarhet önskvärt. Det ligger i första hand på lagstiftaren att utforma lagstiftning som inte ger tillämparen något större tolkningsutrymme, men även tillämparen har ett ansvar att använda tolkningsmetoder som gynnar förutsebarheten. Min uppfattning är att retroaktivitetsförbudet bör tolkas friare och mer ändamålsenligt än HFD i dagsläget gör och att HFD, med hänsyn till legalitetsprincipen, konsekvent bör upprätthålla den strikta ordalydelsetolkning av skattelagstiftning som delvis upprätthålls i praxis idag.

4. Prövning av FSK:s förslag ur ett förutsebarhetsperspektiv¹³⁵

4.1 Inledning

Mot bakgrund av vad som framkommit i kapitel två och tre, redogörs här för utvalda delar av de förslag på reglering som FSK lämnat i sin utredning. Inledningsvis behandlas översiktligt den problematiska regleringen av räntesnurror, som delvis gett upphov till FSK:s utredning. Det ges också en överblick över vad FSK kommit fram till och föreslår i sin utredning. Vidare studeras förslaget om halvering av rullade underskott, det prövas mot retroaktivitetsförbudet. Därefter studeras förslaget på en ny definition av finansiella kostnader, det prövas mot legalitetsprincipen. Avslutningsvis diskuteras resultatet av prövningen ur ett förutsebarhetsperspektiv.

4.2 Nuvarande reglering och bakgrund till FSK:s utredning

Reglerna kring begränsning av avdragsrätt för vissa räntor har de senaste åren varit omdebatterade ur ett förutsebarhetsperspektiv.¹³⁶ Räntor är som utgångspunkt alltid avdragsgilla.¹³⁷ Huvudregeln i 16 kap. 1 § IL säger att alla utgifter som är kostnader i verksamheten (”för att förvärva och bibehålla inkomster”) får dras av.¹³⁸ Räntor får dock dras av oavsett om de ses som en sådan kostnad eller ej.¹³⁹ I och med att marknaden för kapital, etablering och annat öppnats, gränser mellan länder suddas ut alltmer och fler företag ingår i internationella koncerner har möjligheterna för skatteplanering vuxit.¹⁴⁰ Mot bakgrund av att de s.k. räntesnurrorna¹⁴¹ blev ett vanligt förekommande upplägg inom internationella koncerner, infördes 2009 en reglering för att begränsa denna form av skatteplanering.¹⁴² Reglerna utgjorde ett undantag från den allmänna avdragsrätten för räntor, undantaget avsåg träffa just dessa upplägg. För att undantaget inte skulle bli alltför långtgående och träffa räntor som egentligen inte ”konstlats” fram infördes även två undantag till undantaget. Reglerna fick inte avsedd verkan, de skärptes därför 2013 och gäller i den lydelsen än.¹⁴³ Ändringen från 2013 låg främst i att begränsningen inte endast avser räntor på vissa skulder utan alla räntor

¹³⁵ Prövningen är inte heltäckande, se avgränsningar och urval i avsnitt 1.5.

¹³⁶ Se exempelvis Samuelson, Skattenytt 2012 s 136.

¹³⁷ 16 kap. 1 § IL.

¹³⁸ 16 kap. 1 § IL.

¹³⁹ 16 kap. 1 § st 1 2 ledet IL.

¹⁴⁰ Se t ex RSV Rapport 2000:9.

¹⁴¹ Se SOU 2014:40 s 130-131 för förklaring av begreppet.

¹⁴² Prop. 2008/09:65.

¹⁴³ SFS 2012:757.

på koncerninterna lån och s.k. back to back-lån¹⁴⁴ samt att den s.k. ventilen¹⁴⁵ bara gäller inom EES eller då skatteavtal finns.¹⁴⁶

2011 tillsatte regeringen en bolagsskatteutredning som bland annat syftade till att finna en ny utformning och således bli kvitt dessa svårtillämpade regler.¹⁴⁷ Direktiven som FSK fick inför utredningen var att skapa ”ett dynamiskt och innovativt företagsklimat som vilar på förutsägbara regler”.¹⁴⁸ Utredningen publicerades i ett betänkande av FSK i juni 2014. Föreslagna ändringar föreslås träda i kraft januari 2016.

4.3 FSK:s utredning

4.3.1 Förslaget i stora drag

I FSK:s utredning redogörs inledningsvis för tre utgångspunkter som arbetet tagit avstamp i. Nummer ett är att skapa neutralitet mellan lånat och eget kapital, nummer två är att skapa en bolagsbeskattning som så lite som möjligt påverkar ekonomiska val hos bolag och nummer tre är att minimera möjligheten till skatteplanering i form av räntesnurror.¹⁴⁹

Huvudförslaget består av en begränsning av avdrag för räntekostnader och andra finansiella kostnader genom att avdraget för negativa finansnetton slopas. Det innebär alltså att finansiella kostnader får dras av i den del de motsvarar finansiella intäkter, om summan dem emellan blir negativ får den inte dras av. För att kompensera för denna begränsning införs ett s.k. finansieringsavdrag istället. Avdraget är helt schablonmässigt beräknat till 25 procent av bolagets skattemässiga resultat.¹⁵⁰ Finansieringsavdraget är oberoende av bolagets finansiella kostnader. För att i största möjliga mån underlätta tillämpningen av de föreslagna reglerna föreslås en ny skattemässig definition av finansiella kostnader i linje med den definition som gäller inom redovisningen.¹⁵¹

En särskild behandling av banker införs med anledning av att deras verksamhet är uppbyggd på ett sådant sätt att de som regel har positiva finansnetton. Eftersom finansieringsavdraget

¹⁴⁴ Se SOU 2014:40 s 134 för förklaring av begreppet.

¹⁴⁵ Ventilen finns i 24:10 e IL. Den är generellt utformad och innebär att räntor på koncerninterna skulder får dras av om skulden i fråga är motiverad av huvudsakligen affärsmässiga skäl.

¹⁴⁶ SOU 2014:40 s 132.

¹⁴⁷ SOU 2014:40.

¹⁴⁸ SOU 2014:40 s 574.

¹⁴⁹ SOU 2014:40 s 23-24.

¹⁵⁰ SOU 2014:40 s 24.

¹⁵¹ SOU 2014:40 s 24.

gäller för alla bolag kan även banker tillgodogöra sig det, vilket leder till att de gynnas av lånat kapital framför eget, d.v.s. den önskade neutraliteten når inte banksektorn. För att finansieringen av finansieringsavdraget ska belasta banksektorn också föreslås en schablonintäkt beräknad utifrån skuldförhållanden för bankerna.¹⁵²

Avslutningsvis konstateras att de föreslagna förändringarna eliminerar incitamenten till skatteplanering genom räntesnurror och att regleringen från 2009 och 2013 avseende koncerninterna lån kan avskaffas.¹⁵³

4.3.2 Positivt mottagande

Innan förslaget prövas utifrån ett förutsebarhetsperspektiv, ska framhållas att förslaget i stort fått ett positivt mottagande. Utredningens främsta syfte är att skapa neutralitet mellan eget och lånat kapital, något som mottas positivt av många.¹⁵⁴ Det råder också enighet om att sloandet av de krångliga ränteavdragsbegränsningsreglerna är en nödvändig förändring.¹⁵⁵

4.4 Halvering av rullade underskott

4.4.1 Teknisk utformning

Som en del i finansieringen av övergången till de nya reglerna föreslås en halvering av rullade underskott.¹⁵⁶ Med rullade underskott avses bolags förluster som inte kunnat dras av tidigare beskattningsår och således sparats för att dras av mot vinster något av de följande beskattningsåren. Huvudregeln i 40 kap. 2 § IL anger att sådana rullade underskott får dras av nästkommande år. Huvudregeln följs av vissa begränsningsregler i samma kapitel.¹⁵⁷

Innebörden av förslaget är att de företag som har sparade underskott från och med 1 januari 2016 endast får tillgodogöra sig hälften av dessa. Förslaget innebär i praktiken att vissa bolag får större skattekostnader än beräknat under följande år. Det leder till frågan, som väckts både internt och från andra håll, huruvida förslaget kan sägas innebära retroaktiv beskattning.¹⁵⁸

¹⁵² SOU 2014:40 s 24.

¹⁵³ SOU 2014:40 s 25.

¹⁵⁴ Se exempelvis särskilda yttranden av Åsa Hansson, Ingemar Hansson, Sven-Olof Lodin, Anders Bengtsson, Yvonne Bertlin.

¹⁵⁵ Se exempelvis remissyttranden från Advokatsamfundet och Svenskt Näringsliv.

¹⁵⁶ SOU 2014:40 s 301.

¹⁵⁷ Se 40 kap. 9-24 §§ IL.

¹⁵⁸ Se exempelvis ledamoten Åsa Hanssons reservation.

Lagtekniskt är förslaget formulerat så att inträdet för skattskyldigheten knyts till existensen av underskottsavdrag vid en viss tidpunkt efter ikraftträdandet av regeln.¹⁵⁹

4.4.2 Är förslaget om halvering av rullade underskott förenligt med retroaktivitetsförbudet?

Förslaget om halvering av rullade underskott föranleder ett ifrågasättande av dess förenlighet med retroaktivitetsförbudet i RF. Beroende på vilken tolkning man förespråkar avseende RF:s andra kapitel kan olika slutsatser dras gällande retroaktivitetsförbudets tillämpning i fallet.¹⁶⁰ Vid bedömningen av retroaktivitetsförbudets tillämpningsområde kan antingen en friare tolkning eller en striktare, tekniskt betingad tolkning tillämpas. Den friare tolkningsmetoden innebär att förarbetena och de enskilda intressen förbudet avser skydda används som vägledning för tillämpningen. Den striktare tolkningsmetoden innebär att förbudet tillämpas efter sin ordalydelse utan vidare hänsyn till förutsebarhetsintresset.

Av utredningen i uppsatsens tredje kapitel framkommer att få exempel på en friare tolkning syns i praxis. Dock väljer HFD den tolkningslinjen i det fall som redogjorts för i avsnitt 3.5.4.¹⁶¹ I det fallet antar HFD, till skillnad från i många andra fall, uttryckligen den enskildes perspektiv vid bestämningen av den avgiftsutlösande omständigheten och således anses den inträtt före reglernas ikraftträdande och den enskilde skyddas mot de retroaktiva effekter som en rent teknisk tillämpning skulle medfört. Om den tolkningslinjen upprätthålls i en prövning av förslaget om halvering av rullade underskott så skulle befintliga underskott inte kunna halveras p.g.a. att de skattskyldiga inte kunnat förutse det vid underskottens uppkomst. Underskotten finns hos företagen före den föreslagna regleringens tillkomst, de har alltså inte haft möjlighet att beräkna kostnaderna som gett upphov till underskotten utifrån de regler som kommer att tillämpas på dem om förslaget går igenom. I enlighet med det här fallet skulle retroaktivitetsförbudet utgöra hinder för sådana retroaktiva effekter som halveringen av underskott innebär för de skattskyldiga. Detta fall är dock inte representativt för HFD:s tillämpning av retroaktivitetsförbudet. Det finns flertalet fall där HFD istället tillämpar en strikt teknisk tolkning.¹⁶² Exempelvis illustrerar RÅ 1989 ref 116 I och II väl att domstolen fäster vikt vid den tekniska utformningen och inte ser några hinder för retroaktiva effekter så länge den omständighet som lagtekniskt grundar skattskyldighet infaller efter reglernas ikraftträdande. I det första fallet används förarbetsuttalanden om att skattskyldiga, till följd av

¹⁵⁹ SOU 2014:40 s 301: ”Ingående underskott föreslås därför minskas den 1 januari 2016.”

¹⁶⁰ Se avsnitt 1.7 om olika tolkningsmetoder.

¹⁶¹ Se t ex RÅ 1993 ref 79, behandlat i avsnitt 3.5.4.

¹⁶² Se avsnitt 3.5.2.

retroaktivitetsförbudets utformning, inte kan vara säkra på hur beskattning kommer att ske vid första delmomentet i en skattutlösande transaktion.¹⁶³ Det uttalandet, som alltså rör osäkerheten som den tekniska utformningen av förbudet ger upphov till, kompletteras på andra ställen i förarbetena med uppmaningar om att beakta förutsebarhetsintresset som ligger bakom förbudet även utanför förbudets tekniska tillämpningsområde.¹⁶⁴ Dessa uppmaningar lyfts dock inte i domskälen, till skillnad från det ovanstående, vilket visar på att HFD anammar en strikt ordalydelsetolkning av retroaktivitetsförbudet. Denna tolkning av förbudet är alltså mer representativ för HFD:s avgöranden. Om en sådan strikt teknisk tolkning upprätthålls vid en prövning av förslaget om halvering av underskott skulle förslaget anses förenligt med retroaktivitetsförbudet eftersom skattskyldigheten inträder vid existensen av underskott på dagen för förslagets ikraftträdande, och således är förslaget tekniskt sett endast framåtverkande.

I doktrinen är den friare tolkningen något oftare förespråkad.¹⁶⁵ Exempel på detta framförs i avsnitt 3.5.3, där Bexhed kritiserar utfallet i det uppmärksammade s.k. engångsskattemålet.¹⁶⁶ Bexhed framhåller att en sådan strikt teknisk tolkning av retroaktivitetsförbudet inte tillgodoser det skydd som enligt förarbetena avses.¹⁶⁷

Vid tillämpning av en friare tolkning mot bakgrund av reglernas ändamål och den enskildes intressen kan alltså konstateras att den föreslagna övergångsfinansieringen i realiteten utsätter de enskilda företagen för beskattning med retroaktiva effekter. Retroaktivitetsförbudets ändamål är att tillgodose den enskildes intresse av en förutsebar beskattning. I det aktuella fallet kan det röra sig om företag som haft stora kostnader för att de till exempel är i uppstartsfasen och behövt göra investeringar som de räknar med kommer generera intäkter i framtiden, dessa kostnader förväntar de sig kunna kvitta mot de förväntade intäkterna kommande år. En halvering av den kvittningsmöjligheten kan slå hårt mot de företagen.

Vid tillämpning av en striktare tolkning blir resultatet alltså en snävare tillämpning i enlighet med ordalydelsen. Ordalydelsen tar fasta på tidpunkten för skattskyldighetsinträde i förhållande till ikraftträdandet av den tillämpliga regeln. Vad gäller halveringen av underskott inträder skattskyldigheten samma dag som ikraftträdandet av regeln, d.v.s. de underskott som

¹⁶³ Se avsnitt 3.5.2.

¹⁶⁴ Se avsnitt 3.3.1.

¹⁶⁵ Se t ex Bexhed, refererad till i avsnitt 3.5.3.

¹⁶⁶ RÅ 1992 ref 10.

¹⁶⁷ Bexhed, Skattenytt 1993 s. 153

finns hos ett företag den 1 januari 2016 träffas av halveringen. Regeln är tekniskt sett framåtverkande och således föreligger inga tekniska hinder mot tillämpning ur ett retroaktivitetsperspektiv. Denna tolkning vinner alltså större stöd av praxis än den friare tolkningen.¹⁶⁸

Min bedömning är att det inte föreligger något hinder för införande av den föreslagna övergångsfinansieringen enligt retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § st 2 RF eftersom rättsläget idag visar att förbudet tillämpas strikt enligt sin tekniska utformning.

4.4.3 Tillgodoses de skattskyldigas intresse av förutsebarhet?

I avsnitt 4.4.2 framgår att min bedömning är att FSK:s förslag om halverade underskott inte skulle falla under retroaktivitetsförbudet, mot bakgrund av vad som framkommit om dess tillämpning i utredningen i kapitel tre. Att förslaget inte faller under tillämpningsområdet för förbudet betyder inte att det nödvändigtvis uppfyller det mått av förutsebarhet som enligt min uppfattning är önskvärt. Utredningen i kapitel tre ledde till slutsatsen att retroaktivitetsförbudet inte tillgodoser det mått av förutsebarhet som är önskvärt. Min uppfattning är att förbudet bör tolkas mer ändamålsenligt för att tillgodose det intresse av förutsebarhet som det faktiskt avser att skydda.

Måhända att FSK i sin planering av finansieringsförslaget har förlitat sig på utformningen av retroaktivitetsförbudet i RF och HFD:s ofta snäva tolkning av det. Dock kan ifrågasättas om lagstiftaren inte borde inta ett vidare perspektiv och se till de intressen förbudet avser skydda. Stöd för denna uppfattning finns i Advokatsamfundets remissvar beträffande utredningen.¹⁶⁹ Även Lodin yttrar sig särskilt i frågan.¹⁷⁰

Av vad som framkommer i FSK:s utredning finns inga tecken på att sådana hänsyn tagits. Motiveringen till den föreslagna övergångsfinansieringen är mycket kortfattad och inga vidare belägg för den redovisas. FSK nöjer sig med att konstatera att "(d)e kvarstående underskott som finns vid införandeåret har till stor del uppkommit under en period då det ofta har varit

¹⁶⁸ Se t ex RÅ 1992 ref 10, behandlat i avsnitt 2.3.3.

¹⁶⁹ Samfundet avstyrker förslaget om halverade underskott med motiveringen att det "kan utgöra otillåten retroaktiv skattelagstiftning, och även om så inte skulle vara fallet uppfyller åtgärden inte grundläggande krav på förutsägbarhet i en rättsstat. Dessutom kommer åtgärden kraftigt underminera förtroendet för och tilliten till det svenska skattesystemet, inte minst internationellt". Fi2014/2212 Advokatsamfundets remissvar s 2.

¹⁷⁰ Lodin framför i sitt särskilda yttrande att "(ä)ven om den retroaktiva effekten i föreliggande fall inte utgör en sådan formell retroaktivitet som regeringsformen förbjuder är dess praktiska effekt densamma som vid en grundlagsstridig retroaktivitet". Särskilt yttrande av Sven-Olof Lodin, SOU 2014:40 s 599.

möjligt att skapa underskott med hjälp av ränteavdrag”.¹⁷¹ Det kommenteras inte hur många företag som omfattas av förslaget, hur stora underskott det rör sig om eller hur förslaget motiveras gentemot de företag som faktiskt haft ”riktiga” kostnader och inte ”skapade” räntekostnader. Dessutom kan uppdelningen i sig, mellan ”skapade” underskott och ”riktiga” underskott, ifrågasättas. De skapade underskotten är visserligen tillkomna genom ett förfarande lagstiftaren sökt motverka, men det är likväl ett förfarande som företagits i enlighet med, vid tidpunkten, gällande rätt.

Enligt min uppfattning är FSK:s motivering ohållbar. Det rör sig alltså om att begränsa en avdragsrätt som de skattskyldiga i fråga räknat med, och avfärda det med att de skattskyldiga ”skapa(t) underskott med hjälp av ränteavdrag” i ett förfarande i enlighet med regelverket men inte med lagstiftarens önskan.¹⁷² Vidare avfärdas inte bara de företag som faktiskt har ”skapat” underskott utan även de som har haft stora ”riktiga” kostnader genom att dessa inte ägnas ett ord i motiveringen. Den kortfattade motiveringen leder tankarna till frågan om grunden därtill är en bristande konsekvensanalys.

Starkt stöd för föregående resonemang finns i den interna kritik förslaget gett upphov till.¹⁷³ Även misstanken om den bristande konsekvensanalysen bekräftar reservationen.¹⁷⁴ Den internationella kritik som Advokatsamfundet befarar har inte låtit vänta på sig.¹⁷⁵ Dessa reaktioner som förslaget om övergångsfinansiering genom halvering av rullade underskott resulterat i är exemplifierande och representativa. Det är den del av FSK:s förslag som mött starkast kritik från flest håll.¹⁷⁶

¹⁷¹ SOU 2014:40 s 301.

¹⁷² SOU 2014:40 s 301.

¹⁷³ En ledamot i FSK reserverar sig mot det. Hon framhåller att motiveringen som den är formulerad inte är tillräcklig för ”ett så kraftigt ingrepp eftersom dessa underskott uppkommit lagenligt under rådande regelverk” och ”(a)tt retroaktivt och kollektivt ”bestrafva” alla tidigare underskott är inte legitimt.”. Åsa Hanssons reservation, SOU 2014:40 s 573.

¹⁷⁴ ”Det görs heller ingen konsekvensanalys av hur detta ingrepp slår mot företagande och entreprenörskap i Sverige. Det är rimligt att detta ingrepp i synnerhet slår mot nya, innovativa och forsknings- och utvecklingsintensiva företag som ofta är kostnadstunga i uppstarts- fasen för att sedan efter flera år generera en vinst. Att förlora 50 procent av existerande förlustavdrag kommer sannolikt att slå mycket hårt mot dessa företag.” SOU 2014:40 s 573.

¹⁷⁵ Amerikanska NFTC (National Foreign Trade Council) skickade redan i juni ett brev till Finansdepartementet med hård kritik mot förslaget om halvering av underskott, man påstår att det kommer att orsaka ”enorm skada på Sveriges rykte som en plats för affärsmässiga investeringar”. (“This, retrospective reversal of economic benefits will do enormous damage to the reputation of Sweden as a location for business investment.”) NFTC (26/6-2014) s 2.

¹⁷⁶ Se bland annat särskilda yttranden av ledamoten Rune Anderssons, sakkunnige Magnus Henreksons samt experten Krister Anderssons, Fi2014/2212 Svenskt Näringslivs remissvar s 23-24 och Fi2014/2212 Almi Företagspartner AB:s remissvar s 2.

Prövningen av förslaget om de halverade underskotten visar alltså att förslaget, enligt min bedömning utifrån utredningen i tredje kapitlet, inte står i strid med retroaktivitetsförbudet i RF. Prövningen visar dock också att förslaget inte tillgodoser ett önskvärt mått av förutsebarhet. Det ligger i linje med den slutsats som utredningen i tredje kapitlet föranleder, nämligen att retroaktivitetsförbudet som det är utformat och tillämpas idag inte ger något omfattande skydd för den enskildes förutsebarhet och att en mer ändamålsenlig tillämpning är eftersträvansvärd för att åstadkomma ett starkare skydd.

4.5 Definitionen av finansiella kostnader

4.5.1 Inledning

FSK:s bedömning är att en förutsättning för införandet av avdragsförbud för negativa finansnetton är att nya skattemässiga definitioner av finansiella intäkter, finansiella kostnader och finansnetto införs.¹⁷⁷ Motiveringen bakom förslaget är att skapa en klar och lättillämpad lagstiftning, dels av legitimitetsskäl och dels för att undvika omklassificering av kostnader och intäkter för att göra dem avdragsgilla/ skattefria. Det framhålls att definitionerna genom att göras breda ska minska risken för omklassificeringar.¹⁷⁸ Definitionen av finansiella kostnader ska omfatta alla direkta och indirekta kostnader för erhållandet av en kredit.¹⁷⁹ I avsnitt 4.5.2 - 4.5.5 redogörs för utformningen av den föreslagna definitionen av finansiella kostnader och de risker för oförutsebarhet den ger upphov till samt kritik som framförts mot utformningen. I avsnitt 4.5.6 prövas utformningen av den föreslagna definitionen mot legalitetsprincipen.

4.5.2 Uppdelning av hyreskostnader

Enligt förslaget består hyreskostnader alltid av en finansiell del ekonomiskt sett, därför föreslås att hyreskostnader delas upp i en finansiell kostnad och en ”vanlig” kostnad.¹⁸⁰ Förslaget består i att i huvudregel alla hyreskostnader delas upp.¹⁸¹ Uppdelningen ska i första hand grundas på hyresavtalet.¹⁸² Om hyresavtalet saknar ledande uppgifter, eller innehåller

¹⁷⁷ SOU 2014:40 s 196-200.

¹⁷⁸ SOU 2014:40 s 205.

¹⁷⁹ SOU 2014:40 s 206.

¹⁸⁰ SOU 2014:40 s 225.

¹⁸¹ Föreslagen lydelse för 24 a kap. 5, 7 och 9 §§ IL. Vissa undantag görs för exempelvis fast egendom eller när en skattskyldigs totala hyreskostnad inte överstiger visst belopp.

¹⁸² Föreslagen lydelse för 24 a kap. 6 § st 1 IL.

villkor som inte skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare, görs uppdelningen utifrån marknadsvärdet och statslåneräntan.¹⁸³

FSK föreslår ett komplicerat sätt som kan användas för att beräkningen.¹⁸⁴ Det innebär ett antal uppskattningar, av bl.a. marknadsvärde och restvärde, som lämnas till de skattskyldiga, eller vid senare tillfälle rättstillämparen, att göra. Det finns alltså risk för viss osäkerhet hos de skattskyldiga i hur vidtagna rättshandlingar kommer att beskattas. Det medges av FSK och framhålls som motivering till den alternativa beräkningen utifrån statslåneräntan, men också den kräver att marknadsvärdet uppskattas.

Intern kritik har riktats mot komplexiteten i förslaget om att dela upp hyreskostnader.¹⁸⁵ Flera ledamöter har yttrat sig i frågan i sina reservationer och särskilda yttranden. En ledamot framhåller i sin reservation att ”(k)omplikationen i att skilja ut icke avdragsgilla finansiella kostnader från avdragsgilla kostnader är förslagets akilleshäla”.¹⁸⁶ En annan ledamot föreslår en alternativ lösning motsvarande den som används i redovisningen, för att ”underlätta tillämpningen och förutsebarheten av reglerna”.¹⁸⁷ Det anförs att FSK:s förslag inte är tillräckligt detaljerat och därför kommer att föranleda bevis- och tillämpningsproblem.¹⁸⁸ Kritiken får ytterligare stöd av andra ledamöter, experter och sakkunniga som konstaterar att ”det finns en betydande risk för att förslaget kommer att bli svårt att tillämpa och att företagens administrativa börda kommer att öka”.¹⁸⁹ Det kan alltså konstateras att viss enighet råder kring komplikationen i en kostnadsuppdelning som den föreslagna.

4.5.3 Dolda kompensationer

Den föreslagna definitionen av finansiella kostnader avses träffa inte bara räntor som rubricerats som sådana utan även s.k. dolda kompensationer. De beräknas genom att en del av betalningen för något utskiljs som ränta (kompensation för kredit) om köparen getts anstånd

¹⁸³ Föreslagen lydelse för 24 a kap. 6 § st 2 IL.

¹⁸⁴ ”(...) utgå från tillgångens värde vid hyrestidens början och jämföra det med det uppskattade värdet vid hyrestidens slut. Skillnaden däremellan är det värde som hyrestagaren tillgodogör sig under hyresperioden. Detta belopp jämförs sedan med de sammanlagda hyresbetalningarna exklusive servicekostnader. Den delen av hyresbetalningarna som överstiger det förbrukade värdet på tillgången är räntedelen av hyran.” SOU 2014:40 s 237.

¹⁸⁵ Se även bland annat expertyttranden av Annika Fritsch, Anders Bengtsson och Krister Andersson.

¹⁸⁶ Åsa Hanssons reservation, SOU 2014:40 s 571.

¹⁸⁷ Anita Saldén Enérus reservation, SOU 2014:40 s 577.

¹⁸⁸ Anita Saldén Enérus reservation, SOU 2014:40 s 577.

¹⁸⁹ Särskilt yttrande av sakkunniga Linda Haggren och Anders Kristoffersson samt experterna Mats Andersson, Annica Axén Linderl, Andreas Högberg och Elisabeth Sheikh, SOU 2014:40 s 590.

med betalningen.¹⁹⁰ Det hänvisas till att denna metod redan används vid redovisningen och att ledning således kan hämtas därifrån. Motsvarande användning inom skatterätten kan dock ge upphov till osäkerhet. Det kan vara svårt att bestämma vad som avser kompensation för krediten och vad som avser betalning för varan/ tjänsten. Utfallet är givetvis av betydelse för den skattskyldige. Även om det kanske är relativt lätt att bestämma marknadsvärdet och därmed låta den överstigande delen av köpeskillingen betraktas som ränta, kan vid stora belopp marginella felbedömningar ge betydande skattekonsekvenser. Dessutom innebär en hänvisning till redovisningsregleringen att beskattning ska grundas på annat än den aktuella skatteregeln. Kritik har framställts på grund av att så lite ledning ges för hur särskiljningen av den dolda kompensationen ska göras. En hänvisning till redovisningen som i sin tur inte ger vidare precis ledning anses otillräckligt ur ett förutsebarhetsperspektiv. Svenskt Näringsliv skriver att "(l)agtext inom skatteområdet behöver bli tydligare med hänsyn till legalitetsprincipen och möjligheten till förutsebarhet vara klar och tydlig i sig".¹⁹¹ Det finns alltså risk för att detta rekvisit blir svårtillämpat och att tillämpningen således blir oförutsebar.

4.5.4 Kostnader som har samband med lånet

Utgifter som, utan att utgöra kompensation för kredit, "ekonomiskt sett (kan) vara helt ekvivalenta med ränteutgifter eller ha en sådan räntepåverkande effekt" ska anses som en kostnad för kredit.¹⁹² Som exempel nämns kostnad för borgen. Oavsett mottagare anses kostnaden utgöra en finansiell kostnad om den har samband med lånet. Det konstateras att "(d)et avgörande är karaktären på kostnaden."¹⁹³

"Karaktären på kostnaden" är ett svårdefinierbart begrepp som ger en bred öppning för argumentation. Att låta ett sådant kriterium vara avgörande för om en kostnad faller under definitionen eller inte, med andra ord för om den är skattemässigt avdragsgill eller inte, ger upphov till osäkerhet hos de skattskyldiga som tvingas göra den bedömningen i samband med vidtagandet av olika rättshandlingar. Formuleringen har gett upphov till remisskritik. Det framhålls att tillämpningsområdet framstår som osäkert och närmare klargöranden efterfrågas.¹⁹⁴

¹⁹⁰ SOU 2014:40 s 206.

¹⁹¹ Fi2014/2212 Svenskt Näringslivs remissvar s 11.

¹⁹² SOU 2014:40 s 208.

¹⁹³ SOU 2014:40 s 208.

¹⁹⁴ Fi2014/2212 Svenskt Näringslivs remissvar.

4.5.5 Leverantörskrediter

FSK föreslår att leverantörskrediter inte ska falla under definitionen finansiell kostnad. Det kan utläsas ur 24 a kap. 4 § st 2 IL, som ett undantag från den uppräknande huvudregeln i paragrafens första stycke. Med leverantörskredit avses kortare krediter eller krediter på mindre belopp, som lämnats för köp av vara eller tjänst i näringsverksamheten. För att leverantörskrediter ska undantas från definitionen finansiell kostnad krävs att de ”lämnats på sedvanliga villkor”.¹⁹⁵ Vad som avses med sedvanliga villkor ”måste bedömas bland annat utifrån bransch och länderspecifika förhållanden”.¹⁹⁶ Det konstateras att genomsnittliga betalningstider i Sverige hamnar mellan ”35 och 42 dagar beroende på undersökning”.¹⁹⁷ Vidare framhålls att ”(o)m betalningstiderna avviker från vad som vid en normal bedömning får anses vara vedertagen praxis kan det vara omständigheter som talar för att det är fråga om en kreditgivning”.¹⁹⁸

”Vedertagen praxis”, ”omständigheter som talar för...” och ”bransch och länderspecifika förhållanden” är uttryck som kan tänjas och vridas på i förhållandevis stor utsträckning. Det lämnar utrymme för argumentation åt olika håll och den motivering som lämnas för en viss bedömning kan vara svår att ta på och därmed svår att bemöta. Stöd för denna uppfattning ger Svenskt Näringsliv som förutspår åtskilliga tvister mellan Skatteverket och skattskyldiga gällande bedömningen av ”sedvanliga villkor”.¹⁹⁹ Som framgår krävs bedömningar från fall till fall och utgångspunkterna för bedömningarna är svävande.

4.5.6 Är definitionen av finansiella kostnader förenlig med legalitetsprincipen?

Den föreslagna definitionen av finansiella kostnader föranleder ett ifrågasättande av dess förenlighet med legalitetsprincipen. Den närmare bestämningen av definitionen finansiella kostnader har lämnats till rättstillämpningen, något som ur ren legalitetsaspekt så långt som möjligt bör undvikas inom skatterättsområdet. Det är av vikt att den skattskyldige med visst mått av bestämdhet kan utläsa ur lagtexten hur en rättshandling kommer att beskattas. Som framkommer av utredningen i uppsatsens andra kapitel är det svårt att se en röd tråd i HFD:s resonemang kring tolkningen av skatteregler i förhållande till legalitetsprincipen. Det varierar

¹⁹⁵ Se föreslagen lydelse för 24 a kap. 4 § st 2 IL.

¹⁹⁶ SOU 2014:40 s 224.

¹⁹⁷ SOU 2014:40 s 224.

¹⁹⁸ SOU 2014:40 s 224.

¹⁹⁹ Fi2014/2212 Svenskt Näringslivs remissvar s 11.

från fall till fall hur höga krav som ställs på tydlighet i lagstiftningen respektive den enskildes förmåga att tolka densamma.

För att fastställa om något i själva verket är en *kompensation för kredit*, måste tillämparen göra en tolkning av de faktiska förhållandena i varje enskilt fall. Samma sak gäller bedömningen av *kostnader som har samband med lån* där förslaget uttryckligen anger att något så luddigt som ”karaktären på kostnaden” är avgörande för om den faller under definitionen eller inte. Även undantaget för *leverantörskrediter* leder som framgått till ett uppenbart behov att göra en bedömning utifrån ett otydligt uttryck. Mest kritik har *uppdelningen av hyreskostnader* fått, det råder enighet om att denna del av förslaget är komplicerat i sin utformning och att för lite ledning ges för beräkningen.

I avsnitt 2.5.2 behandlas ett antal fall där HFD uttrycker att ordalydelsen måste ge besked om hur beskattning ska ske. Ett exempel är HFD 2011 ref 42, där ordalydelsen ”verksamheten upphör” gav visst utrymme för tolkning. HFD tillämpar då den snävaste tolkningen till fördel för den enskilde då inget annat tillåts med hänsyn till kravet på lagstöd. Det är lätt att dra paralleller mellan det fallet och flera av de formuleringar som FSK föreslår ska utgöra definitionen av finansiella kostnader. Exempelvis kan ”karaktären på kostnaden” inte anses ge besked om vilka kostnader som avses och således går det inte att, enbart utifrån ordalydelsen, utläsa om beskattningsrätt finns i ett enskilt fall. Ett annat exempel är bedömningen av vad som avses med dold kompensation, där FSK menar att ledning kan hämtas från redovisningen. Det skulle innebära att lagen inte uttryckligen ger stöd för beskattning. Om denna tolkningslinje, som HFD väljer i fallen i avsnitt 2.5.2, tillämpas i förhållande till den föreslagna definitionen av finansiella kostnader skulle definitionen bli väldigt svårtillämpad. Legalitetsprincipen skulle då utgöra hinder för domstolen att hämta ledning i förarbeten och övrig skattelagstiftning eller redovisningsreglering för att närmare definiera de termer och rekvisit som definitionen försetts med. Om ingen sådan ledning kan hämtas är det väldigt svårt att utläsa vilka kostnader som ska falla under definitionen och således hamnar de flesta utanför eftersom oklara fall avgörs till den skattskyldiges fördel.

Dock är det långt ifrån säkert att HFD lägger så stor vikt vid legalitetshänsyn. I avsnitt 2.5.3 behandlas rättsfall där domstolen ansett sig obehindrad att använda förarbeten och övrig skattelagstiftning för att tolka skatteregler som inte preciserats tillräckligt. Ett exempel är RÅ 2004 ref 2, där en takregel för beskattning av kapitalvinst från aktieförsäljning inte tydligt angav om den skulle tillämpas på endast aktier från ett och samma bolag eller om

försäljningar av aktier i flera bolag kunde slås ihop. Domstolen konstaterar att regeln är otydlig men att förarbetena anger hur den avses tillämpas, vilket får ligga till grund för avgörandet. I den av FSK föreslagna definitionen för finansiella kostnader är det flertalet termer som är otydliga men där avsikten utvecklas i förslaget. Det gäller exempelvis förslaget som anger att hyreskostnader ska delas upp. Det går inte att utläsa ur ordalydelsen hur denna uppdelning ska göras, men FSK utvecklar det i viss utsträckning och ger exempel på hur uppdelningen är avsedd att beräknas. Ett annat exempel är leverantörskrediter som ska bedömas utifrån branschpraxis och sedvanliga villkor. Om denna tolkningsmetod, som HFD väljer i fallen i avsnitt 2.5.3, tillämpas i förhållande till den föreslagna definitionen av finansiella kostnader skulle domstolen alltså beakta lagstiftningsärendets dokument och branschpraxis för att finna en rimlig tillämpning i varje enskilt fall. Det kräver att den enskilde vidtar omfattande undersökningar för att kunna förutse om en kostnad faller under definitionen eller inte.

Det är alltså svårt att förutspå hur den föreslagna definitionen av finansiella kostnader skulle bedömas av domstolen eftersom ingen tydlig röd tråd kan utläsas av domstolens tolkning av legalitetsprincipen. Det går inte att med något mått av säkerhet säga att legalitetsprincipen sätter stopp för den föreslagna definitionen. Min uppfattning är dock att definitionen inte bör anses förenlig med legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen bör ställa höga krav på precision i lagtext och på att domstolen tolkar ordalydelsen strikt till den enskildes fördel. Denna uppfattning stöds i flertalet rättsfall och även i doktrinen.²⁰⁰

4.5.7 Tillgodoses intresset av förutsebarhet?

Det är, som framgår i föregående avsnitt, svårt att göra en bedömning av hur stor legalitetshänsyn HFD skulle ta vid en prövning av den föreslagna definitionen av finansiella kostnader eftersom praxisläget spretar och det är svårt att utläsa vad skillnaderna kan bero på. Däremot pekar mycket på att den föreslagna definitionen kommer att bli föremål för domstolsprövning, så det är kanske bara en tidsfråga innan det visar sig hur den bedöms.

Definitionsförslaget som det är formulerat i FSK:s utredning kräver en bedömning av tillämparen. Min uppfattning är att det är olämpligt att lämna rättstillämparen med luddiga rekvisit. Det blir en underförstådd anvisning till domstolen att tillämpa en fri lagtolkning och precisera rekvisiten med de tolkningsmedel som finns att tillgå – d.v.s. i första hand

²⁰⁰ Se avsnitt 2.5.2 och 2.4.

förarbeten. En sådan anvisning sänder signaler om hur lagstiftaren ser på legalitetsprincipen och de krav den ställer. Stöd för denna uppfattning finns hos Advokatsamfundet som menar att "(l)agstiftaren bör enligt Advokatsamfundets uppfattning så långt möjligt precisera begreppet finansiell kostnad och inte överlämna den vidare utformningen av begreppet till god redovisningssed eller till rättstillämpningen".²⁰¹ Stöd för misstanken om brister i legalitets- och bestämdhetshänsyn går även att finna i remissvar.²⁰²

4.7 Sammanfattande slutsatser

Prövningen av förslaget om de halverade underskotten visar att förslaget, enligt min bedömning utifrån utredningen i tredje kapitlet, inte står i strid med retroaktivitetsförbudet i RF. Prövningen visar dock också att förslaget inte tillgodoser ett önskvärt mått av förutsebarhet. Det ligger i linje med den slutsats som utredningen i tredje kapitlet föranleder, nämligen att retroaktivitetsförbudet som det är utformat och tillämpas idag inte ger något omfattande skydd för den enskildes förutsebarhet och att en mer ändamålsenlig tillämpning är eftersträvansvärd för att åstadkomma ett starkare skydd.

Förslaget om en ny definition av finansiella kostnader innebär ett antal luddiga och svårtolkade kriterier som kräver bedömningar i varje enskilt fall. Prövningen visar att det mot bakgrund av praxisgenomgången i andra kapitlet är svårt att förutspå hur den föreslagna definitionen skulle bedömas av domstolen men att den av legalitetshänsyn inte borde godkännas. Om HFD upprätthåller den strikta ordalydelseolkning man iakttagit i flertalet fall skulle definitionen vara för oprecis i flera rekvisit och därmed inte kunna grunda beskattning enligt legalitetsprincipen.

²⁰¹ Fi2014/2212 Advokatsamfundets remissvar s 3. "God redovisningssed" syftar till FSK:s förslag att koppla definitionen av finansiella instrument till den definition som råder inom redovisningen. Det är något som kan undersökas vidare men här finns inte utrymme för analys av redovisningsbegreppet.

²⁰² Svenskt Näringsliv ifrågasätter huruvida definitionens lagtekniska utformning ger stöd för det breda tillämpningsområde som av förslaget av döma verkar åsyftas. Fi2014/2212 Svenskt Näringslivs remissvar s 12.

5. Slutsatser och avslutande reflektioner

Det övergripande syftet med undersökningen är att *utifrån ett förutsebarhetsperspektiv utreda* innebörden av det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet och den skatterättsliga legalitetsprincipen.

Undersökningen leder till slutsatsen att förutsebarhet i beskattningen är ett *erkänt intresse* som aldrig förnekas eller direkt avfärdas, men också att det *varierar hur stor betydelse* intresset av förutsebarhet tillmäts i varje enskilt fall. Intresset framhålls av lagstiftaren i motiven till de regler avseende retroaktivitet och legalitet som införts i RF. Domstolarna lyfter fram förutsebarhet som ett självklart skyddsvärt intresse. Dock finns det också andra intressen som också kräver ett visst skydd och som i varje enskilt fall vägs emot förutsebarheten.

Legalitetsprincipen är betydelsefull för den skattskyldiges förutsebarhet genom att den utgör ett erkänt krav på uttryckligt stöd i lag för beskattning, men i praktiken garanterar principen inte något större mått av förutsebarhet eftersom tolkningen av hur långtgående kravet på uttryckligt stöd i lag är ligger i rättstillämparens händer. HFD svänger mellan att i vissa fall lägga stor vikt vid den enskildes reella möjlighet att förutse beskattningskonsekvenserna med stöd av lagtexten, och i andra fall tillämpa systematisk lagtolkning och närmast ”inte låtsas om” att det finns otydligheter i lagtexten som drabbar den enskilde. Vad dessa skillnader beror på är svårt att säga. Legalitetsprincipen är svårdefinierad och i sin karaktär av princip elastisk. En naturlig följd av denna elasticitet är att den ges olika innebörd och används på olika sätt av olika tillämpare.

Vad gäller retroaktivitetsförbudet är läget mindre spretigt. HFD tillämpar stringent en relativt snäv tolkning av förbudet så som det tekniskt är uppbyggt, inga reella hänsyn till den enskildes perspektiv tas utom i något enstaka fall. Det leder visserligen till ett större mått av säkerhet i bedömningen av hur domstolen kommer tillämpa förbudet. Men det innebär också att skyddet mot retroaktiva effekter inte är särskilt omfattande i praktiken.

Med utgångspunkt i rättsutredningens resultat, prövas utvalda delar av FSK:s utredning. Prövningen syftar till att använda resultatet av rättsutredningen för att undersöka om FSK:s förslag är förenligt med legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet.

Resultatet av prövningen av FSK:s förslag leder till slutsatsen att varken retroaktivitetsförbudet i RF eller legalitetsprincipen så som de tillämpats i praxis med säkerhet

kan förutspås utgöra hinder för den utformning FSK valt av de aktuella regleringsförslagen. Därmed inte sagt att utformningen uppnår ett önskvärt mått av förutsebarhet. Följaktligen uppstår reflektioner av *de lege ferenda*-karaktär.

Det är önskvärt att legalitetsprincipen stringent upprätthålls i sin striktare form.

Legalitetsprincipen ifrågasätts aldrig i rättstillämpningen, men tillämpningen är inte helt tillförlitlig. Många gånger tolkar HFD skatteregler på ett ur legalitetssynpunkt tillfredställande sätt, men det finns också flertalet exempel på när andra intressen får företräde vid tillämpningen. Utifrån ett förutsebarhetsperspektiv är det eftersträvansvärt att den förstnämnda tolkningslinjen upprätthålls mer stringent i rättstillämpningen. Genom att lagstiftaren utformar otydliga skatteregler finns en underförstådd förväntan på rättstillämparen att precisera reglerna och på så sätt ta ansvar för den svåra tillämpningen. Genom att rättstillämparen tar ansvaret för att tydliggöra innehållet i reglerna kan lagstiftaren fortsätta överlämpa det.

Legalitetsprincipens elastiska karaktär leder till att den ges olika innebörd och används på olika sätt av olika tillämpare. Om principen lyfts av skattskyldiga kontinuerligt kan det kanske leda till en utveckling i tillämpningen där legalitetsaspekten konsekvent ges avgörande betydelse. En sådan utveckling kanske i sin tur leder till att lagstiftaren får högre krav på sig att utforma tydliga skatteregler för att undvika att avsedd beskattning underlåts p.g.a. legalitetsprincipen.

Ett mer omfattande skydd mot retroaktiv beskattning är önskvärt. I dagsläget är tillämpningen av retroaktivitetsförbudet av teknisk karaktär. Det är visserligen juridiskt korrekt men ur den skattskyldiges perspektiv är det av mindre relevans när den skattutlösande omständigheten utfaller, om det är vid en tidpunkt då det i praktiken är för sent att göra något åt sin skattesituation. Det ska framhållas att förståelse finns för komplikationerna i utformningen av ett förbud som ger ett vidare skydd mot retroaktivitet på skatteområdet. Hur ett sådant kan utformas kan bli föremål för vidare undersökning. Också rättstillämparen kan ta sitt ansvar för att retroaktivitetsförbudet ger ett mer omfattande skydd för förutsebarhet. Det skulle i dagsläget vara möjligt att tillämpa en mer ändamålsenlig tolkning av förbudet utan att gå i strid med förarbetena, men lagstiftaren kan göra det ännu tydligare att en sådan tolkningsmetod uppmuntras.

Sammanfattningsvis är legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet principiellt viktiga genom att ge förutsebarhetsintresset en stark principiell och argumentationsmässig ställning. Dock är ett i realiteten vidare skydd för förutsebarhet önskvärt. Det ligger i första hand på lagstiftaren att utforma lagstiftning som inte ger tillämparen något större tolkningsutrymme, men även tillämparen har ett ansvar att använda tolkningsmetoder som gynnar förutsebarheten.

Källförteckning

Lagstiftning

Inkomstskattelag (1999:1229)

Regeringsformen (1974:52)

Offentligt tryck

Fi2014/2212 remissvar

NFTC comments on the Tax Proposal presented by the Swedish Committee on Corporate Taxation (daterat 26/6-2014) skickat till Finansdepartementet

SOU 1978:34

SOU 2014:40

Prop. 1978/79:195

Prop. 2008/09:65

Prop. 2009/10:80

RSV Rapport 2000:9

Rättsfall

NJA 1986 s 428

RÅ 82 1:74

RÅ 1989 ref 87

RÅ 1989 ref 116 I och II

RÅ 1990 ref 19

RÅ 1992 ref 10

RÅ 1993 ref 79

RÅ 1998 not 191

RÅ 1999 not 245

RÅ 2001 ref 5

RÅ 2004 ref 2

RÅ 2004 ref 42

HFD 2011 ref 42

HFD 2011 ref 73

HFD 2011 ref 72

HFD 2011 ref 79
HFD 2011 ref 90
HFD 2012 not 48

Förhandsbesked

SRN 113/09-D

Doktrin

Bexhed, Jan-Mikael ”Retroaktiv skattelagstiftning – kan RFs förbud kringgås?” publicerad i Skattenytt 1993 s 153

Bull, Thomas ”Mötes-och demonstrationsfriheten - en statsrättslig studie av mötes- och demonstrationsfrihetens innehåll och gränser i Sverige, Tyskland och USA” Iustus Förlag AB, Uppsala, 1997

Hagstedt, Jan Anders ”Retroaktiv skattelag” P A Norstedt & Söners Förlag, Lund, 1975

Hultqvist, Anders ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen” Juristförlaget JF AB, Stockholm, 1995

Hultqvist, Anders ”Skatteflykt i stället för genomsyn – har bubblan i mattan bara flyttat sig?” publicerad i Dagens Juridik 13/12 2010

Hultqvist, Anders, Melz, Peter, Pålsson, Robert ”Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt”, uppl. 1:1, Norstedts Juridik AB, 2014

Pauwels, Melwin R.T. ”Retroactive Tax Legislation in view of Article 1 First Protocol ECHR” publicerad i EC Tax Review 2013-6 s 268

Pålsson, Robert ”Konstitutionell skatterätt” Iustus Förlag AB, 3e uppl., Uppsala, 2013

Pålsson, Robert ”Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen” s 3, publicerad i Skattenytt 2014 s 554

Pålsson, Robert ”Retroactivity: Swedish Practice on Legislation by Governmental Communication” publicerad i Intertax Volume 39 s 271

Påhlsson, Robert ”Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet” Iustus Förlag AB, Uppsala, 1995

Rydin, Urban ”Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – En analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD” publicerad i Skattenytt 2012 s 160

Samuelson, Lars ”HFD om räntesnurrorna – klargörande om en lagstiftning i förvandling?” publicerad i Skattenytt 2012 s 136

Schulz, Mårten ”Den orubbliga principen” publicerad i Dagens Juridik 7/3 2008

Strömholm, Stig ”Rätt, rättskällor och rättstillämpning – en lärobok i allmän rättslära” 5e uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1996

Virin, Niclas ”Analys: Givarens skogsavdrag ska återföras” kommentar till HFD 2011 ref 79 tillgänglig i Karnovs databas

Warnling-Nerep, Wiveka ”Betydelsen av konstitutionell rätt: Retroaktiv lagstiftning, kommunalt självstyre och europarättens inverkan i Festskrift till Fredrik Sterzel”, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1999

Welinder, Carsten ”Beskattning av inkomst och förmögenhet – del 2” uppl. 2, omarbetad av Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf; Melz och Silfverberg, Christer, Studentlitteratur, Lund, 1984

Wikström, Tobias ”Ledare: Dödsdömt förslag om retroaktiv bolagsskatt” publicerad i Dagens Industri 11/7 2014

Åhman, Karin ”Egendomsskyddet – Äganderätten enligt artikel 1 första tilläggsprotokollet till den Europeiska konventionen om skyddet för mänskliga rättigheter” Iustus Förlag AB, Uppsala, 2000

Jag, Ellen Edgren, registrerades första gången höstterminen 2014 och har inte omregistrerats någon gång eller deltagit vid något tidigare examinationstillfälle.