



# Retroaktiv stopplagstiftning<sup>1</sup>

*Robert Pålsson*

## I När är retroaktivitet tillåten enligt regeringsformen?

Syftet med denna artikel är att utvärdera användningen av s.k. stoppskrivelser.<sup>2</sup> Dessa skrivelser är meddelanden från regeringen till riksdagen om att viss ändring i skattelagstiftningen är att vänta.<sup>3</sup> Under vissa förutsättningar kan sådana ändringar ges retroaktiv verkan.

Utgångspunkten är enligt 2 kap. 10 § st. 2 RF att betungande retroaktiv skattelagstiftning är förbjuden. Förbudet har följande lydelse:

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

Retroaktiv lagstiftning på straffrättens och skatterättens områden anses strida mot grundläggande rättssäkerhetsvärden, närmare bestämt mot den legalitetsprincip som kräver lagstöd för straff respektive för beskattningsåtgärder. Vid införandet av retroaktivitetsförbudet angavs särskilt förutsebarheten och legitimiteten som huvudskäl till lagstiftningen.<sup>4</sup>

1. Den rättsliga analysen i denna artikel följs av empiriskt inriktade bidrag av Ingrid Melbi och Anita Saldén-Enerus. Tillsammans har vi försökt att belysa fenomenet stoppskrivelser från olika utgångspunkter.

2. Undersökningen finansierades av Vetenskapsrådet och den fullständiga versionen publicerades i Skattenytts akademiska nummer 2011, s. 3–48. Läsaren hänvisas dit för en genomgång av samtliga stoppskrivelser. Framställningen återspeglar rättsutvecklingen t.o.m. utgången av 2009. Utkast till delar av artikeln har diskuterats på seminarier vid de juridiska fakulteterna i Lund, Stockholm och Uppsala samt vid Karlstads universitet. Jag tackar varmt seminariedeltagarna för alla värdefulla synpunkter.

3. Jag använder uttrycken stoppskrivelser och meddelanden synonymt i artikeln.

4. Se prop. 1978/79:195 s. 55.



Skyddet mot retroaktiv straff- och skattelagstiftning utgör en sådan absolut rättighet som inte kan inskränkas genom vanlig lag.<sup>5</sup> Det kan anmärkas att retroaktivt verkande regler som är till den skattskyldiges fördel är tillåtna. Detta följer motsatsvis av 2 kap. 10 § st. 2 RF samt framhålls även i motiven.<sup>6</sup>

Ett särskilt undantag i paragrafens andra stycke gör det dock möjligt att ändå införa retroaktivt verkande skatteregler om särskilda skäl anses föreligga.<sup>7</sup> Det antas då som regel vara fråga om situationer med omfattande, närmast industriell, skatteplanering som gör att staten snabbt riskerar att gå miste om mycket stora skatteintäkter. Undantaget från förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning har stor praktisk betydelse och har använts flitigt under tiden efter 1990 års skattereform.<sup>8</sup>

Undantaget sönderfaller i två alternativ för tillåten retroaktivitet. Innebörden av dessa är att en senare beslutad betungande lagregel kan tillämpas retroaktivt, antingen från tidpunkten då den föreslagits av regeringen eller av utskott, eller från den tidpunkt då regeringen i skrivelse till riksdagen meddelat att man avser att föreslå viss lagstiftning. Bestämmelsen i 2 kap. 10 § st. 2 RF har följande lydelse:<sup>9</sup>

Finner riksdagen särskilda skäl påkalla det får dock lag innebära att skatt eller statlig avgift uttages trots att lagen inte hade trätt i kraft när nyssnämnda omständighet inträffade, om regeringen eller riksdagsutskott då hade lämnat förslag härom till riksdagen. Med förslag jämställes ett meddelande i skrivelse från regeringen till riksdagen om att sådant förslag är att vänta.

Det är sådana meddelanden som omtalas i sista meningen som kommer att undersökas här. Denna möjlighet innebär alltså att regeringen i skrivelse till riksdagen meddelar, att man avser att föreslå viss stopplagstiftning. Under förutsättning att lagregler så småningom beslutas, kan dessa gälla redan från den tidpunkt då det ursprungliga meddelandet lämnades.<sup>10</sup>

5. Se 2 kap. 12 § RF motsatsvis. Detta betyder att retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § RF endast kan ändras genom två riksdagsbeslut med mellanliggande val, se 8 kap. 15 § RF.

6. Se prop. 1978/79:195 s. 56.

7. Att ett undantag från retroaktivitetsförbudet finns för skatteregler men inte för straffrättsliga regler innebär att höga skatter, men inte små böter, kan påföras med stöd av retroaktivt verkande lagregler.

8. Se uppställningen i avsnitt 6.

9. SFS 1979:933, KU 1978/79:39, prop. 1978/79:195, SOU 1978:34.

10. Formerna för regeringens meddelanden regleras i 3 kap. 6 § riksdagsordningen (1974:153). Den avgörande tidpunkten för retroaktiv tillämplighet är den dag



Skälen för införandet av själva retroaktivitetsförbudet var som angetts ovan önskemålen om förutsebarhet och legitimitet. Det sistnämnda uttrycktes i motiven så, att ”skatteuttagets fördelning på olika grupper uppfattas som rättvis”.<sup>11</sup>

Lagstiftaren uppmärksammade emellertid samtidigt att retroaktivitetsförbudet skulle kräva särskilda hänsyn för att motverka kringgående av skattelag. Undantaget från retroaktivitetsförbudet motiverades av just denna hänsyn.<sup>12</sup> Det råder alltså ingen som helst tvekan om att undantaget är avsett för bekämpande av kringgåenden/skatteflykt. Detta understryks av att en tillämpning av bestämmelsen enligt ordalydelsen förutsätter att riksdagen finner särskilda skäl föreligga.<sup>13</sup>

Jag tar i artikeln bara upp undantaget från retroaktivitetsförbudet. Däremot behandlar jag inte retroaktivitetsförbudet som sådant och inte heller, utöver vad som är nödvändigt för min diskussion, innebörden av själva retroaktivitetsbegreppet.<sup>14</sup> Som redan nämnts avser undersökningen primärt rättsliga frågor avseende undantaget i 2 kap. 10 § st. 2 RF, och den är således inte inriktad på rena lämplighetsfrågor och rättspolitik. Inte heller behandlar jag s.k. ”prop-lagar”, dvs. lagändringar vilka getts retroaktiv tillämplighet från tidpunkten då regeringen överlämnat sin proposition till riksdagen (det andra undantaget i 2 kap. 10 § st. 2 RF).

då meddelandet blir allmän handling hos riksdagen, dvs. när det inkommer till kammarkansliet. Den sedermera beslutade lagregeln kan tillämpas retroaktivt från och med dagen efter denna dag, se prop. 1978/79:195 s. 60 f.

11. Prop. 1978/79:195 s. 55.

12. Se prop. 1978/79:195 s. 55.

13. Se även Petré, Gustaf och Ragnemalm, Hans, *Sverige grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar*, tolfte upplagan, Stockholm 1980, s. 66.

14. Se prop. 2009/10:80 samt SOU 2008:125, samt i rättspraxis t.ex. RÅ82 1:74, RÅ 1989 ref. 116, RÅ 1990 ref. 19, RÅ 1992 ref. 10, RÅ 1993 ref. 79. Även HD har haft anledning att tillämpa retroaktivitetsförbudet, se NJA 1986 s. 428, NJA 2000 s. 132 och NJA 2004 s. 299. I litteraturen har retroaktivitet behandlats bland annat i Hagstedt, Jan Anders, *Retroaktiv skattelag*, Stockholm 1975, Strömberg, Håkan, Normprövning i nyare rättspraxis, *Förvaltningsrättslig tidskrift* 1988 s. 123 ff., Melz, Peter, *Mervärdeskatten – rättsliga grunder och problem*, Stockholm 1990 s. 233 ff., Bexhed, Jan-Mikael, *Retroaktiv skattelagstiftning – kan regeringsformens förbud kringgå?* Skattenytt 1993 s. 153 ff., Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995 s. 100 ff., Olsson, Stefan, *Författningsprövning i skatterätten*, Uppsala 2006, samt Pahlsson, Robert, *Riksskatteverkets rekommendationer – allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Uppsala 1995 s. 147 ff. och Pahlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Uppsala 2008 s. 32 ff.



## 2 Vad innebär kravet på särskilda skäl?

1. Enligt 2 kap. 10 § st.2 RF krävs att särskilda skäl föreligger för att undantaget från retroaktivitetsförbudet ska vara tillämpligt. Vad utgör då särskilda skäl i detta sammanhang? Frågan kan besvaras med utgångspunkt i förarbetena till RF. Dessa får sedan jämföras med den ”konstitutionella praxis” som regeringens och riksdagens användning av 2 kap. 10 § st.2 RF ger uttryck för.

Ovan under har anförts att skälet till införandet av undantaget från retroaktivitetsförbudet var bekämpandet av kringgående av skattelag. I motiven kommer detta till uttryck på följande sätt.

En särskild fråga är om ett förbud mot retroaktiv lagstiftning kan göras undantagslöst. Som kommittén har framhållit har regeringen och riksdagen i flera lagstiftningsärenden under senare år ansett en viss retroaktiv tillämpning av nya skatteregler nödvändig. Det har i dessa ärenden regelmässigt varit fråga om att sätta stopp för förfaranden som regeringen och riksdagen har ansett innebära kringgående av gällande skattelag. För att få ett snabbt slut på dessa förfaranden och för att inte de gamla reglerna i slutskedet av sin giltighetstid skulle kunna utnyttjas i stegrad omfattning har en viss retroaktiv tillämpning beslutats. Jag delar kommitténs uppfattning att ett undantag från retroaktivitetsförbudet är motiverat för nu berörda fall.<sup>15</sup>

Begreppet kringgående är liksom skatteflykt kontroversiellt och svårdefinierat. Det kan dock knappast vara tillräckligt för särskilda skäl att det finns risk för ”vanlig skatteplanering”. Ett problem är dock att det som av somliga ses som skatteplanering av andra betraktas som kringgående eller skatteflykt. Förarbetsuttalandet måste, för att det alls ska vara meningsfullt, medföra att intresset av ”vanliga lagändringar” inte kan utgöra sådana särskilda skäl som krävs. Det måste enligt uttalandet rimligen kunna identifieras något slag av förfarande, antingen genom faktiska iakttagelser av visst beteende bland de skattskyldiga, eller genom att ett sådant förfarande kan sägas utgöra en konkret handlingsmöjlighet för dem. De förfaranden som åsyftas har vidare ”regelmässigt” varit sådana som ansetts innebära kringgående. Det är för att få ett snabbt slut på ”dessa” förfaranden som undantagsregeln införts.

15. Prop. 1978/79:195 s.56.

2. I Lagrådets utlåtande över remissen med förslag på avdragsförbud på kapitalförluster avseende andelar i handelsbolag berördes frågan.<sup>16</sup> Bakgrunden var att regeringen i skrivelse den 17 juni 2009 föreslog att de kommande reglerna om avdragsförbud skulle tillämpas retroaktivt på avyttringar som företagits från och med den 18 juni 2009. De särskilda skälen bestod enligt regeringen i att det fanns risk för ett ”asymmetriskt beteende” hos företag på så vis att de dåvarande bestämmelserna skulle komma att utnyttjas i ökad omfattning medan man skulle avstå från realisationer av vinster i avvaktan på att dessa gjordes skattefria när det slutliga lagförslaget antogs. Det var alltså fråga om att lägga grunden för en ”vanlig” lagändring och inte att täppa till en lucka i det befintliga regelverket. Regeringen förefaller dock ha ansett att aviserandet av den ”vanliga” lagändringen öppnade för sådant kringgående som retroaktivitetsundantaget avser att motverka.

Problemet var alltså att offentliggörandet av en kommande ”vanlig” lagändring befarades resultera i kringgående av den befintliga regleringen i slutet av dennas giltighetstid. Lagrådet konstaterade att den aktuella situationen inte var av det slag som 2 kap. 10 § st. 2 RF primärt inriktade sig mot, men att det inte fanns några formella hinder från att använda undantaget från retroaktivitetsförbudet på detta sätt. Det antecknades särskilt att ”[d]et är riksdagens sak att avgöra om de åberopade skälen för en tillämpning av bestämmelsen är tillräckligt starka”.<sup>17</sup> Lagrådet har tidigare gjort liknande markeringar av att det är riksdagen som disponerar över vad som ska anses som särskilda skäl.<sup>18</sup>

Lagrådet tycks anse att riksdagen helt disponerar över frågan om huruvida särskilda skäl föreligger. Detta rimmar mindre bra med det motivuttalande jag citerat ovan, vilket för bestämmelsens tillämpning förutsätter att en risk finns för kringgående av ”gällande skattelag”. I fallet med meddelandet om avdragsförbud för kapitalförluster på handelsbolagsandelar kan man möjligen se det ”asymmetriska” beteendet som ett kringgående av de regler som man vet ska införas, men som ännu inte existerar! Det rör sig möjligen vid första påseende inte om vad som särskilt utpekats i motiven, dvs. kringgående av ”gällande

16. Se Lagrådets protokoll 2009-09-30 samt skr. 2008/09:224.

17. Lagrådsprotokollet s. 7.

18. Se t.ex. prop. 2001/02:140 s. 64 f.

skattelag”, utan möjligen om kringgående av kommande, och således ännu inte gällande skattelag.

Mot detta kan anföras att ett beteende varigenom förluster dras av medan vinster sparas i avvaktan på lagändring mycket väl kan ses som ett sådant utnyttjande av de gamla reglerna som kan betecknas som kringgående av dessa. Det ”asymmetriska” beteendet leder nämligen till definitiva systemfrämmande skattelättnader.<sup>19</sup> Jag delar därför inte Lagrådets bedömning i det aktuella fallet, utan anser att den retroaktiva tillämpningen av avdragsförbudet för kapitalförluster på handelsbolagsandelar faller inom ramen för det åsyftade tillämpningsområdet för 2 kap. 10 § st. 2 RF. Detta synsätt förutsätter dock att man utgår från hur skattebetalarkollektivet som helhet agerar, alternativt att enskilda skattskyldiga i stor utsträckning har såväl vinster som förluster. Däremot kan det inte rimligen karaktäriseras som kringgående om en enstaka skattskyldig som endast har latent kapitalförluster på handelsbolagsandelar väljer att realisera dessa medan realisationen fortfarande har skattemässig effekt.

3. Slutsatsen blir att man som särskilda skäl först och främst måste acceptera ”tätning” av befintlig lagreglering i syfte att motverka kringgående. Värdet av detta slags metaforer är väl i och för sig tveksamt. Oavsett om man talar om att täta hål eller täppa till luckor bör framhållas att rör det sig om att *omöjliggöra vad man uppfattar som ej avsett utnyttjande av vad man uppfattar som svagheter i skattelagstiftningen*.

4. Vidare föreligger enligt motiven särskilda skäl vid övergång till helt ny reglering, om de retroaktiva reglerna syftar till att motverka kringgående av de gamla reglerna, närmare bestämt för att ”de gamla reglerna i slutskedet av sin giltighetstid [inte skall] kunna utnyttjas i stegrad omfattning”.<sup>20</sup> Detta innebär att de nya regler som aviseras i och för sig kan vara ”vanliga” skatteregler utan särskilt kringgåendesyfte, men ändå under de angivna omständigheterna ges retroaktiv tillämpning.

5. Motsatsvis bör detta synsätt innebära att särskilda skäl inte föreligger, om det rör sig om en vanlig lagändring där kringgåenderisk

19. Detta kan skiljas från det fallet en skattskyldig skatteplanerar på det vanliga sätt som innebär att försäljningar av vinst- respektive förlustaktier anpassas till varandra i samband med ett årsskifte. Att på detta sätt förhålla sig till kvittningsregler och till effekterna av beskattningsårets slutenhet uppfattas väl som en normal konsekvens av ett permanent system.

20. Prop. 1978/79:195 s. 56.



saknas. Inte heller utgör det särskilda skäl om syftet med regleringen endast är att motverka sådan skatteplanering som uppfattas som normal (vad nu detta är). Det sistnämnda bör rimligtvis vara fallet om skatteplaneringen är av sådant slag som i annat sammanhang har accepterats av lagstiftaren.

### 3 Verkan av att undantaget från retroaktivitetsförbudet används i strid med sitt syfte

1. En fundamental fråga är naturligtvis vad som kan hända om undantaget från retroaktivitetsförbudet utnyttjas på ett icke avsett sätt. Detta skulle kunna vara fallet om några sådana särskilda skäl som nämns i 2 kap. 10 § st. 2 RF inte förelegat vid tidpunkten för riksdagens behandling.

Reglerna i 11 kap. 14 § RF om normprövning kan medföra att en regel i skattelag som strider mot grundlag inte ska tillämpas. Lagrummet har efter grundlagsreformen den 1 januari 2011 följande lydelse:<sup>21</sup>

Finner en domstol att en föreskrift står i strid med bestämmelse i grundlag eller annan överordnad författning får föreskriften inte tillämpas. Det samma gäller om stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid föreskriftens tillkomst.

Vid prövning enligt första stycket av en lag ska det särskilt beaktas att riksdagen är folkets främsta företrädare och att grundlag går före lag.<sup>22</sup>

Emellertid gäller enligt 2 kap. 10 § st. 2 RF att undantaget från förbjuden retroaktivitet är tillämpligt om *riksdagen* finner att det finns särskilda skäl. Denna lydelse har en helt annan innebörd än ett ”naket” krav på särskilda skäl, dvs. där inget subjekt anges. För stoppskri-velsernas del är det alltså riksdagen och ingen annan som ska finna att särskilda skäl föreligger. Detta understryker riksdagens suveränitet och *de facto* oberoende av enstaka tjänstemäns formuleringar.

21. SFS 2010:1408.

22. Andra stycket understryker bara vad som gäller ända sedan införandet av RF och det får anses oklart vad som avses med att dessa rättsliga truismen ”särskilt” ska beaktas.



Slutsatsen blir att angivandet i 2 kap. 10 § st. 2 RF av riksdagen som subjekt i prövningen av särskilda skäl, innebär att en lagändring som baseras på undantaget från retroaktivitetsförbudet i praktiken inte kommer att bli föremål för normprövning i domstol. Detta förhållande är ett uttryck för att intresset av upprätthållen suveränitet för riksdagen sedan lång tid helt dominerar över legalitetsintresset i svensk konstitutionell tradition. Denna förutsättning manifesterades också i det numera avskaffade s.k. uppenbarhetsrekvisitetet.

2. Det går dock att reflektera över en utveckling där ökad internationalisering, inte minst genom EU-medlemskapet, leder till en förändring i styrkeförhållandet mellan den lagstiftande och den dömande makten.<sup>23</sup> Med EU-domstolen har ju Sverige i praktiken fått en författningsdomstol. Frågan om normprövning kan också få ökad aktualitet genom den grundlagsreform som beslutades 2010. Reformen har inneburit ett avskaffande av uppenbarhetsrekvisitetet i 11 kap. 14 § RF.<sup>24</sup> I och med detta kan återopande av konstitutionella regler liksom normprövning komma att bli betydligt vanligare, på sätt som liknar det som gäller i en del andra rättsordningar.

Frågan kan också belysas mot bakgrund av det lagrådsyttrande som jag diskuterade i föregående avsnitt.<sup>25</sup> Remissen till Lagrådet avsåg förslag på avdragsförbud avseende kapitalförluster på andelar i handelsbolag.<sup>26</sup> Lagrådet tycks mena att riksdagen helt disponerar över frågan om huruvida särskilda skäl föreligger. Vid sådant förhållande skulle normprövning inte bli aktuell. Det innebär att man inte avstår från att tillämpa en retroaktiv skatteregel som står i strid med retroaktivitetsförbudet, endast på grund av att den tillkommit utan att särskilda skäl föreligger.

3. Sammanfattningsvis måste situationen i dag karaktäriseras så, att det är riksdagen som suveränt avgör om särskilda skäl föreligger, liksom vad som i så fall utgör sådana skäl. Undersökningen visar att uttalandet i förarbetena om innebörden av kravet på särskilda skäl med tiden neutraliserats av en konstitutionell praxis med helt annat innehåll.

23. Härtill kommer att Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna i och med Lissabonfördraget formellt blir en del av EU-rätten.

24. Se prop. 2009/10:80 s. 145.

25. Se 1.5.

26. Se Lagrådets protokoll 2009-09-30 samt skr. 2008/09:224.



Avsaknaden *de facto* av möjlighet till rättslig prövning av huruvida särskilda skäl är för handen, leder vidare till slutsatsen att kravet på särskilda skäl i sin egenskap av rättslig förutsättning är innehållslöst. Det rör sig i själva verket om en rent ideologisk bestämmelse, en fasadlegitimation, som upprätthåller en föreställning men som saknar kontrollerbar rättslig betydelse. En lagregel som ger intryck av att vara ett verksamt juridiskt redskap men som inte är det och som därför förmedlar en falsk verklighetsbild, är olämplig. Kravet på särskilda skäl bör därför avskaffas, eller aktiveras som ett verkligt instrument för rättslig prövning, beroende på om man alls anser rekvisitet vara motiverat eller ej.

4. Det är emellertid inte helt klart var gränsen mellan den *materiella* och den *formella* normprövningen går.<sup>27</sup> Denna gränsdragning kan ställas på sin spets vid bristande överensstämmelse mellan regeringens stoppskrivelse och den så småningom beslutade lagtexten. Om de rekvisit eller rättsföljder som anges i lagen *inte har någon täckning eller ens stöd i meddelandet till riksdagen* framstår det som klart att otillåten retroaktivitet föreligger. Problemet är här alltså inte om särskilda skäl föreligger eller ej, utan om sådant meddelande som föreskrivs i 2 kap. 10 § st. 2 RF alls kan anses ha lämnats. Detta framstår närmast som en formfråga.

Vid sådan felaktig användning av retroaktivitetsundantaget är det väl troligt, och givetvis angeläget, att Lagrådet skulle kritisera förslaget och föreslå att det genomfördes den vanliga lagstiftningsvägen. Lagrådets kritik skulle som jag ser det i så fall öppna för en möjlig normprövning om förslaget ändå kom att genomföras. Det är mot denna bakgrund viktigt att kontrollera om retroaktivitetsundantaget har använts på sådant sätt att den beslutade lagtexten har erforderligt stöd i den föregående stoppskrivelsen. Här måste slutsatsen vara klar. En för den skattskyldiga betungande lagregel som saknar stöd i stoppskrivelsen får inte tillämpas retroaktivt!<sup>28</sup>

27. Med materiell prövning avses principiellt om en regel till sitt innehåll strider mot en regel av högre rang medan den formella prövningen tar sikte på förfarandet, nämligen det rekvisit i 11 kap. 14 § som lyder ”att stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid dess tillkomst”.

28. Det bör väl tilläggas att normprövning av de retroaktiva reglerna dock framstår som mindre realistisk om Lagrådet i sitt remissvar, som i fallet med handelsbolagsandelarna, lämnat regeringens förslag utan erinran.

## 4 EU-rätten och nationell retroaktiv skattelagstiftning

1. Denna undersökning är inriktad på tillämpningen av undantaget från förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § st. 2 RF. I den utsträckning en sådan reglering emellertid berör en fråga som är föremål för EU-rättslig reglering måste även uppmärksammas EU-domstolens (EUD) praxis på området.<sup>29</sup>

2. Här måste först skiljas mellan EUD:s tillämpning av bestämmelserna om fri rörlighet på nationell lagstiftning å ena sidan, och de principer som domstolen har etablerat för tillåten retroaktivitet å den andra sidan. När det gäller förstnämnda bestämmelser föreligger givetvis ingen principiell skillnad mellan lagreglering som ges retroaktiv verkan och lagbestämmelser som på sedvanligt vis blir gällande först sedan de beslutats. Om en nationell lagregel innebär ett hinder för den fria rörligheten och detta hinder inte kan rättfärdigas, så får den nationella regeln inte tillämpas. Detta gäller naturligtvis även nationella regler vilka getts retroaktiv verkan. En annan sak är att retroaktiviteten ofta används för att motverka kringgående, ett intresse som under vissa förutsättningar kan rättfärdiga ett hinder i den fria rörligheten.

3. Om nationell lagstiftning som avser en EU-rättsligt reglerad fråga, exempelvis mervärdesskatt eller vissa punktskatter, emellertid ges retroaktiv verkan uppkommer frågan om själva retroaktiviteten är förenlig med EU-rätten. EUD har i rättsfallet C-376/02 *Stichting "Goed Wonen"* gjort vissa uttalanden som det möjligen går att dra principiella slutsatser av.<sup>30</sup> Nederländerna hade ändrat sin mervärdesskattelagstiftning på det viset att vissa transaktioner avseende fast egendom, vilka tidigare varit skattepliktiga, undantogs från skatteplikt. Syftet med ändringen var att undanröja möjligheterna att få avdrag för ingående mervärdesskatt på anläggningar

29. Retroaktiv skattelagstiftning var ämne för 2010 års konferens med European Association of Tax Law Professors. På konferensen som hölls den 27–29 maj i Leuven, Belgien, konstaterades att retroaktivitet i skattelagstiftningen förekommer med stora variationer mellan länderna i Europa. Bland annat förekommer det i ett flertal länder att retroaktivitet ges exempelvis skatteflyktsregler vilkas införande de skattskyldiga förvarnats om i skrivelser eller pressmeddelanden.

30. Se även det snarlika fallet C-487/01 *Gemeente Leusden*.

som senare skulle hyras ut till underpris, något som uppfattades som upplägg av skatteflyktskaraktär.

De nya reglerna trädde ikraft den 29 december 1995. För att inte de gamla reglerna skulle kunna utnyttjas i slutet av sin giltighetstid gavs de nya reglerna retroaktiv giltighet från och med den 31 mars samma år. Sistnämnda dag hade den planerade lagändringen tillkännagivits i pressmeddelande vari även angavs att de nya reglerna skulle tillämpas från samma dag. Förfarandet påminde alltså starkt om hur det svenska undantaget från retroaktivitetsförbudet fungerar, låt vara att Nederländerna saknade konstitutionell reglering av denna lagstiftningsteknik. Det var därför följdriktigt att den svenska regeringen intervenerade i målet, synbarligen för att få EU-domstolens acceptans för det svenska systemet.

EUD prövade den nederländska lagändringen mot principerna om berättigade förväntningar och rättssäkerhet och godtog därvid att de nya bestämmelserna getts retroaktiv tillämpning. Domstolen framhöll särskilt att syftet varit att motverka omfattande utnyttjande av de gamla reglerna i slutet av deras giltighetstid. Rätten angav också som skäl för att godta förfarandet att ”de ekonomiska aktörer som utför sådana ekonomiska transaktioner som avses i lagen har förvarnats om lagens antagande samt om denna lags retroaktiva verkan på ett sådant sätt att de kunnat förstå vilka verkningar ändringslagen kommer att medföra för dessa transaktioner.”<sup>31</sup>

4. Det går inte att säkert säga om EUD:s motivering bör tolkas motsatsvis, så att retroaktivitet som inte uppfyller de angivna förutsättningarna är otillåten. Det mesta talar dock för att det skulle strida mot EU-rätten att utan tillfredsställande förvarning ge en betungande skatteregel som rör en EU-rättsligt reglerad fråga retroaktiv tillämpning. Det svenska systemet, vilket dessutom fått klar reglering på grundlagsnivå, måste dock rimligen anses uppfylla de krav som följer av EUD:s hänvisning till principen om berättigade förväntningar och rättssäkerhet.

Men ytterligare slutsatser är vanskliga att dra. Retroaktiva regler torde väl dessutom kunna accepteras även om det inte rör sig om uttalad skatteflykt. Det synes vara legitimt att utnyttja retroaktiviteten även för att komma tillrätta med ”industriellt” utnyttjande av befintlig reglering i avvaktan på att nya regler ska träda ikraft. Detta

31. C-376/02 *Stichting "Goed Wonen"* p.45.



synsätt har onekligen stora likheter med de ändamål för vilka det svenska undantaget från retroaktivitetsförbudet avses bli använt.

Utan att man blir alltför spekulativ i fråga om sina prognoser om hur EUD skulle ställa sig, kan det väl därför ändå slutas att det svenska undantaget står sig väl gentemot EU-rätten, åtminstone på det sätt som det avses bli använt. Om retroaktivitetsmöjligheten emellertid skulle tillämpas på en EU-rättsligt reglerad fråga utan att något kringgåendeproblem var för handen framstår det som långt mindre säkert att lagstiftningsåtgärden skulle vara EU-rättsligt acceptabel.<sup>32</sup>

Även detta försiktiga synsätt öppnar emellertid för principiella slutsatser av viss betydelse. Om min tolkning är riktig så kan EUD nämligen sägas ha gjort klart att det finns en gräns, vid vilken retroaktivitet inte längre är acceptabel. Detta kan vara fallet, exempelvis om meddelandet inte uppfyller godtagbara krav, eller om syftet med retroaktiviteten inte är acceptabelt i förhållande till rättssäkerhetsprincipen eller principen om berättigade förväntningar.

Mot denna bakgrund utgör målet C-376/02 *Stichting "Goed Wonen"* införandet av ett slags EU-rättsligt test av retroaktiv betungande skattelagstiftning. I den utsträckning den retroaktiva regleringen berör en EU-rättslig fråga har det svenska rättssystemet därmed att förhålla sig till två rättshierarkiska nivåer vid utformningen av retroaktiviteten. Det förtjänar att upprepas att det EU-rättsliga testet i så fall är överordnat retroaktivitetsförbudet i RF.

## 5 I vilken utsträckning är retroaktivitet på skatteområdet förenlig med Europakonventionen?

Skyddet för egendomsrätten i Europakonventionens om de mänskliga rättigheterna (EKMR) protokoll 1 artikel 1 utgör enligt ordalydelsen i stycke 2 inget hinder för uttag av skatt. Att skatter likväl är ingrepp i egendomsrätten har klargjorts bland annat i rättsfallet *Burden mot Storbritannien*.<sup>33</sup> På skatteområdet anses staterna ha ett

32. Det bör noteras att sådan användning av retroaktivitet förekommit.

33. Se EMD-2005-13378-2, p. 59.



betydande manöverutrymme (margin of appreciation).<sup>34</sup> Detta innebär bland annat att Europadomstolen (EMD) accepterat viss retroaktiv lagstiftning.<sup>35</sup>

I rättsfallet *The National & Provincial Building Society m.fl. mot Storbritannien* hade regler för beskattning av tillskott till bolag ändrats.<sup>36</sup> Som ett resultat av ändringen kom tillskott under en viss tidsperiod att bli skattefria. För att komma till rätta med detta infördes skatteplikt även för denna period genom retroaktivt verkande lagstiftning.

EMD slog fast att regleringen inte stred mot egendomsskyddet i EKMR och underströk särskilt att skattelagstiftaren ...

... enjoys a wide margin of appreciation and the Court will respect the legislature's assessment in such matters unless it is devoid of reasonable foundation...<sup>37</sup>

Domstolen framhöll i sin motivering också betydelsen av att de skattskyldiga varit medvetna om lagstiftarens avsikter (p. 81). Detta leder till den tentativa slutsatsen att det svenska grundlagsreglerade systemet för undantag från retroaktivitetsförbudet genom ”prop-lagstiftning” och stoppskrivelser står sig väl mot EMD:s praxis, åtminstone så länge det används på ett sätt som inte framstår som alldeles orimligt. Mitt intryck är att även sådan användning av stoppskrivelser som endast syftar till att säkra skatteinkomster, men inte har direkt anknytning till skatteflykt, skulle vara acceptabel i EMD:s ögon. Men detta får ses endast som ett antagande.

## 6 Användningen av stoppskrivelser i praktiken

Undantaget från förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § st.2 RF infördes 1979 samtidigt med lagprövningsrätten i 11 kap. 14 §. Vid tidpunkten för min undersökning hade regeringen

34. Se t.ex. *Jokela mot Finland*, EMD-1995-28856, p. 57.

35. Det bör påpekas att retroaktivitetsförbudet i konventionens artikel 7 endast gäller brott.

36. Se EMD-1993-21319.

37. Se EMD-1993-21319, p. 80.



under de drygt 30 år som bestämmelsen funnits vid 22 tillfällen lämnat sådana meddelanden som avses i undantagets sista mening.<sup>38</sup> De 22 meddelandena samt nyckelord avseende de områden de behandlat framgår av nedanstående uppställning.<sup>39</sup>

Skr. 1988/89:72	särskild skatt på företagsvinster
Skr. 1989/90:84	avdragsrätten för värdeminskning på inventarier
Skr. 1990/91:151	särskild löneskatt på pensionskostnader
Skr. 1993/94:2	uppskovsregler reavinst på bostäder
Skr. 1993/94:132	ändringar i kapitalbeskattningen
Skr. 1994/95:198	avdragsrätten för pensionsförsäkringspremier
Skr. 1995/96:7	beskattning av utländska kapitalförsäkringar
Skr. 1997/98:66	koncerninterna andelsavyttringar
Skr. 1997/98:138	överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv
Skr. 1998/99:50	beskattning vid omstruktureringar
Skr. 2000/01:64	fåmansregler samt underprisöverlåtelser
Skr. 2001/02:77	avdrag för vissa kapitalförluster i näringsverksamhet
Skr. 2002/03:145	övertagande av ansvar för pensionsutfästelse
Skr. 2003/04:14	övertagande av ansvar för pensionsutfästelser (andra gången!)
Skr. 2003/04:63	överföring av fonder vid ombildning till aktiebolag

38. Ett meddelande innebär endast upphävande av ett annat meddelande och diskuteras därför inte vidare här (skr. 2006/07:131). En stoppskrivelse har tillkommit efter det att jag slutförde undersökningen, se skr. 2012/13:149 med meddelande om kommande förslag om begränsningar av möjligheten att göra avdrag för koncernbidrag.

39. De senaste sex skrivelserna har lämnats av den nuvarande borgerliga regeringen. Under den föregående borgerliga regeringen 1991–1994 lämnades två stoppskrivelser. Övriga har lämnats av socialdemokratiska regeringar.



Skr. 2003/04:107	stämpelskatt vid företagsinteckning
Skr. 2006/07:47	avdrag för pensionsförsäkringspremier
Skr. 2006/07:131	upphäver föregående
Skr. 2007/08:148	vissa underprisförsäljningar till handelsbolag
Skr. 2008/09:122	beskattning av vissa lån samt avdragsrätt för ränta
Skr. 2008/09:224	kapitalförluster på andelar i HB
Skr. 2008/09:225	underskotts företag

Tillkommit efter min undersökning:

Skr. 2012/13:149	begränsningar av möjligheten att göra avdrag för koncernbidrag
------------------	--

Inventeringen bekräftar att undantaget från förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning kommit till förhållandevis omfattande användning. Skrivelserna med meddelanden från regeringen är också spridda i tiden. En viktig iakttagelse är dock att hela 19 av de 22 meddelandena avser förhållandena efter skattereformen 1990. Av uppställningen framgår också tydligt att användningen av undantaget blivit vanligare under 2000-talet än vad det tidigare varit. Detta innebär en ökad prioritering av effektivitet i förhållande till traditionella rätts-säkerhetshänsyn.

Jag har inte funnit något säkert svar på frågan om varför undantaget kommit till ökad användning efter skattereformen. Frågeställningen ter sig närmast beteendevetenskaplig och den faller utanför ramen för denna undersökning, vilket inte hindrar en reflektion. Ett möjligt svar är att medvetenheten inom Finansdepartementet om undantagsregelns potential har ökat. Ett annat svar är att den grundläggande rättssäkerhetsnormen, dvs. föreställningen om det negativa med retroaktiv reglering, luckrats upp och i någon mån kommit att ersättas av pragmatism. Däremot tror jag inte att den aggressiva skatteplaneringen (i den mån man kan tala om en sådan) ökat under de senaste två decennierna. Användningen av stoppskrivelser efter skattereformen framstår ju också som relativt jämnt fördelad över åren.

Jag har i min undersökning ställt ett antal kvalitativt orienterade frågor till det material som består av 20 meddelanden (fråga



1–6 nedan) från regeringen till riksdagen om att vissa lagstiftningsåtgärder är att vänta. För frågorna 7–8 har jag av utrymmesskäl begränsat undersökningen till de stoppskrivelser som lämnats från och med 2000 (tio stycken). Jag har bortsett från skr. 2006/07:47 och 131 vilka inte ledde till lagstiftning.

Undersökningen av de enskilda stoppskrivelserna är utrymmeskrävande och kan inte redovisas här. Sammanfattningen nedan är ytterst summarisk och den intresserade läsaren hänvisas i stället till *Skattenytt*s akademiska nummer 2011, s. 3–48.

De frågor som diskuteras närmare där är följande.

1. Används undantaget från retroaktivitetsförbudet i enlighet med sitt syfte?
2. Är användningen huvudsakligen ett resultat av nationella eller internationella förhållanden?
3. Bygger användningen på påståenden om empiri eller antaganden, exempelvis p.g.a. ny rättspraxis?
4. Vilka skatteformer berörs?
5. Vilken grad av precision finns i regeringens meddelande?
6. Förekommer hänvisningar till eller motiveringar av särskilda skäl?
7. Hur lång tid förflyter mellan meddelande och lagstiftning?
8. Motsvaras den beslutade lagstiftningen av meddelandet?

## 7 Sammanfattat resultat av undersökningen

1. Undersökningen visar att undantaget från retroaktivitetsförbudet använts drygt 20 gånger under den senaste tjugoårsperioden. Flertallet meddelanden har lämnats under tiden efter 1990 års skattereform. Efter skattereformen är användningen spridd i tiden och det finns inga säkra tecken på att den ökar. Det finns inte heller grund för att påstå att de frågor som stoppskrivelserna används för blivit mer eller mindre komplicerade, eller att det skett någon tydlig förskjutning i fråga om vilka områden som berörs.

Helt klart är emellertid att stoppskrivelsemöjligheten kommit att användas långt utanför det kringgåendeområde som den ursprungligen var avsedd för. Även om tekniken med stoppskrivelser principiellt synes vara förenlig med EU-rätten är det tveksamt om den, såvitt



gäller EU-rättsligt reglerade frågor, kan användas i annat syfte än att bekämpa kringgående. Tillämpningen torde också normalt kunna förenas med EKMR. I övrigt disponerar emellertid riksdagen helt över tillämpningen, och det krav på särskilda skäl som gäller enligt RF, framstår som en fasadlegitimation utan rättslig betydelse.<sup>40</sup> Min uppfattning är att kravet antingen borde avskaffas eller ges sådan rättslig betydelse.

2. Det är förhållandevis vanligt att stoppskrivelser tillkommer som ett resultat av avgöranden i Högsta förvaltningsdomstolen. En annan vanlig anledning är att Skatteverket har observerat eller antagit ett visst beteende bland de skattskyldiga vilket i sin tur föranleder påpekanden till regeringen. Undersökningen visar vidare att användningen av stoppskrivelser koncentreras till inkomstbeskattningen av företag och deras ägare, samt att användningen inte på något mer påtagligt sätt direkt påverkats av skatterättsens internationalisering.<sup>41</sup> Å andra sidan kan sägas att denna trend inte heller minskat användningen.

Meddelandena från regeringen till riksdagen präglas av förhållandevis stor precision såvitt avser den tilltänkta lagstiftningen. Motsvarande kan inte sägas om redovisningen av de särskilda skäl för retroaktivitet som regeringen anser föreligga. Skälen presenteras i regel ytterst summariskt, något som understryker att kravet på särskilda skäl inte är ett riktigt juridiskt rekvisit utan en fasadlegitimation.

3. Det förflyter i regel från några månader upp till nästan ett år, men inte mer, mellan skrivelsens avlämnande och lagstiftningens ikraftträdande. Jag anser att denna tidsutdräkt formellt är fullt acceptabel, men om detta kan man naturligtvis ha olika uppfattningar.

I regel råder god överensstämmelse mellan beskrivningen i meddelandet av den kommande lagstiftningen, och utformningen av den slutliga lagtexten. Ett skäl till detta är troligen att man på departementet arbetar parallellt med skrivelse och utkast till lagtext. Här måste också erinras om att fullständig överensstämmelse inte kan krävas.

4. Undersökningen visar emellertid även på vissa brister under de senaste tio åren i detta hänseende. Vid två tillfällen sedan 2000 har

40. Kravet kan givetvis ha något slags psykologisk verkan men denna fråga faller utanför min framställning.

41. Min undersökning utesluter inte att ändringar i interna svenska regler i och för sig kan vara betingade av faktorer med anknytning till omvärlden.

den beslutade lagtexten gått utöver den beskrivning av lagändringen som gavs i stoppskrivelsen. Detta innebär principiellt att lagtexten inte haft täckning i skrivelsen, varför rättsligt stöd för retroaktivitet saknas i dessa delar. I ett av fallen (ränta på lån från utländskt subjekt) synes inte felet ha uppmärksammats.<sup>42</sup> I det andra fallet ("fällan") accepterade Lagrådet diskrepansen vilket innebär att man gjorde en annan bedömning än den jag gör här.<sup>43</sup>

5. I åtminstone sju fall sedan 2000 har den beslutade lagtexten inte fått lika stort tillämpningsområde som beskrivningen i stoppskrivelsen låtit förutskicka.<sup>44</sup> Detta kan också uttryckas så, att det utrymme som skrivelsen medgav inte har utnyttjats fullt ut. Detta kan ha lett dels till att de skattskyldiga "i onödan" har anpassat sig till planerad men inte genomförd lagstiftning, dels till bristande legitimitet (här i betydelsen förtroende och acceptans för rättssystemet).

6. Varje bristande överensstämmelse mellan stoppskrivelse och beslutad lagtext är naturligtvis oacceptabel. Jag tycker att resultatet av denna undersökning bör föranleda större precision i framtida skrivelser. Men mitt samlade intryck av undersökningen i denna del är trots denna synpunkt, att bristerna ändå inte är särskilt stora. De problem som uppkommer ifråga om överensstämmelsen är inte av sådana dimensioner att rättssäkerheten på allvar kan sägas komma i fara.

7. Ett problem med tillämpningen av undantaget från retroaktivitetsförbudet är dock att tillämpningen i konstitutionell praxis kommit att avlägnas från kravet på särskilda skäl. Detta krav är numera innehållslöst och riksdagen använder sedan många år stoppskrivelseverktyget helt efter eget skön. I praktiken torde väl detta innebära att regeringen disponerar över användningen och att retroaktivitetsförbudet i praktiken inte är vad det utger sig för att vara. Det kan inte uteslutas att en skönmässig användning under vissa förhållanden skulle kunna komma i konflikt med EU-rätten.

Det är inte tillfredsställande att en regel i grundlag som är avsedd att utgöra en verklig rättsregel, delvis utgör ett spel för gallerierna. Om kravet på särskilda skäl inte ska upprätthållas och inte heller kan bli föremål för rättslig kontroll är det hederligast att det avskaffas.

42. Skr. 2008/09:122.

43. Skr. 2001/02:77.

44. Skr. 2003/04:14, skr. 2007/08:148, skr. 2008/09:122 samt skr. 2008/09:224.