

Om skyddet mot retroaktiv beskattning

– i belysning av Regeringsformen och Europakonventionen

*Gosh that takes me back ... or is it forward?
That's the trouble with time travel, you never can tell.*

Dr Who, The Androids of Tara

1 Inledning¹

Förutsebarhet är en av de mest grundläggande principerna i en rättsstat. Detta gäller inte minst vid beskattningen, där devisen ”tid är pengar” har en synnerligen konkret innebörd. Förutsebarhetskravet innebär att skattelagstiftningen måste vara framåtsyftande och inte avse förhållanden bakåt i tiden. De skattskyldiga måste emellertid vara beredda på att anpassa sig till ny lagstiftning som ger nya förutsättningar och som kan påverka tidigare företagna dispositioner. Utifrån det perspektivet kan nästan all skattelagstiftning framstå som tillbakaverkande. Skulle till exempel förmögenhetsskatten återinföras, kommer givetvis de tillgångar som en person redan investerat i dessförinnan att träffas av en sådan beskattning.

Det är således oundvikligt att lagstiftning får tillbakaverkande effekter. Detta skiljer sig emellertid från sådan lagstiftning som införs med ett direkt syfte att träffa händelser bakåt i tiden. Man brukar skilja mellan *formell* och *materiell retroaktivitet*. Formell retroaktivitet avser en lagstiftning, som uttryckligen avser händelser som redan inträffat före lagens ikraftträdande. Materiell retroaktivitet avser tillbakaverkande effekter av skattelag, såsom i exemplet ovan med förmögenhetsskatten.²

¹ Ett särskilt tack till professor Wiweka Warnling-Nerep och professor Peter Melz för värdefulla synpunkter.

² En annan vanlig indelning är äkta (formell) och oäkta (materiell) retroaktivitet. Om definitioner på retroaktivitet se t.ex. Pålsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus förlag 2009, s. 33 och *Likhet inför skattelag*, Iustus förlag, Uppsala 2007, s. 208; Warnling-Nerep, Wiweka, *Juridisk Tidskrift* 2008/2009 nr 4, *Till frågan om legalitet och retroaktivitet i svensk rätt* och *Festskrift till Fredrik Sterzel, Betydelsen av konstitutionell rätt: Retroaktiv lagstiftning, kommunalt självstyre och europarättens inverkan*, Iustus förlag, Uppsala 1999, s. 387 f.; Olsson, Stefan, *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, Iustus förlag, Uppsala 2001, s. 209; Darpö, Jan, *Miljövårdskraven i tiden (I)*, Förvaltningsrättslig Tidskrift 2001/1-2; Bexhed, Jan-Mikael, *Retroaktiv skattelagstiftning – kan regeringsformens förbud kringgås?* SkatteNytt 1993, s. 154; Melz, Peter, *Mervärdeskatten – rättsliga problem och grunder*, Juristförlaget 1990, s. 233. I en monografi från 1975 ägnas ett helt kapitel åt begreppet retroaktivitet, se Hagstedt, Jan-Anders, *Retroaktiv skattelag*. PA Norstedts & Söners Förlag, Lund 1975, s. 12–40.

I svensk rätt finns ett skydd för de skattskyldiga mot formell retroaktivitet i regeringsformen (RF) 2:10, som innehåller ett förbud mot retroaktiv skattelag. Stadgandet är emellertid försett med två viktiga undantag, däribland en möjlighet att införa retroaktiva lagändringar via ett särskilt skrivelseförfarande i vissa situationer (även kallat ”stopplagstiftning”). Detta används främst i syfte att förhindra skatteflykt. Skyddet för den enskilde framstår som vagt och har i doktrinen kritiserats för att vara ”substanslöst”.³

Det finns vidare ett skydd mot retroaktiv beskattning i lagen (1994:1219) om Europakonventionen om de mänskliga fri- och rättigheterna (Europakonventionen), närmare bestämt i egendomsskyddet, som stadgas i artikel 1 till det första tilläggsprotokollet (P1-1). Eftersom staterna tillerkänns en särskilt vid bedömningsmarginal på skatteområdet, det vill säga samhällsintresset tillmäts stor vikt, är emellertid frågan om skyddet mot retroaktiv beskattning i Europakonventionen har någon effekt av betydelse för de skattskyldiga.

1.1 Syfte och avgränsningar

Denna studie har till syfte att beskriva de skattskyldigas skydd mot retroaktiv beskattning såsom det framgår i regeringsformen och Europakonventionen för att därefter utvärdera hur omfattande och effektivt det är för den enskilde. Utifrån denna utvärdering diskuteras de väsentliga bristerna i den aktuella lagstiftningen och rättstillämpligheten med förslag på åtgärder som kan öka förutsebarheten.

Studien behandlar enbart retroaktiv lagstiftning på skatteområdet. Retroaktivitet rörande avgifter och skattestraffrättsliga sanktioner såsom skattetillägg behandlas däremot inte.⁴

EU-rätten har också behandlat skyddet mot retroaktiv skattelag, men detta kommer inte särskilt att behandlas i artikeln, dels på grund av Europakonventionens centrala betydelse på området mänskliga rättigheter med Europadomstolen som högsta uttolkare⁵, dels på grund av utrymmesskäl.⁶ Det finns vidare inget uttryckligt förbud mot retroaktiv lagstiftning i EU:s rättighets-

³ Warnling-Nerep, Wiweka, Lagerqvist Veloz Roca, Annika och Reichel, Jane, *Statsrättens grunder*, tredje upplagan, Norstedts juridik, Stockholm 2010 s. 190; Sterzel, Fredrik, Åhman, Karin, Lönnberg, Ulf, *Ågandräkten – Ansvar – Skydd*, Ågarfrämjandet, Kristianstad 2004, s. 148. Författarna menar att formuleringen av RF 2:10 ”är ganska svagt och i sämsta fall blir det i praktiken obefintligt”. Warnling-Nerep påpekar att ”undantagen får sammantagna anses så långtgående att huvudregeln ter sig tämligen instabil”, Warnling-Nerep 1999, s. 395. Se även Bernitz, Ulf, *Retroactive Legislation in a European Perspective – On the Importance of General Principles of Law*, i *Scandinavian Studies in Law*, vol 39, Stockholm 2000, s. 47.

⁴ Förbud mot retroaktiv skattelag regleras i RF 2:10, artikel 7 i Europakonventionen samt artikel 49 i EU:s rättighetsstadga.

⁵ Se t.ex. artikel 52 (3) i EU:s rättighetsstadga: I den mån som denna stadga omfattar rättigheter som motsvarar sådana som garanteras av europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna ska de ha samma innebörd och räckvidd som i konventionen. Denna bestämmelse hindrar inte unionsrätten från att tillförsäkra ett mer långtgående skydd.

⁶ Det finns dock viss praxis från EU-domstolen rörande retroaktiv skattelag, se t.ex. *Stichting Goed Wonen mot Staatssecretaris van Financiën*, mål C-376/02 (mervärdesskatt).

stadga, annat än när det gäller strafflagstiftning och eftersom stadgan tämligen nyligen har fått rättslig verkan, är det för närvarande oklart hur den kommer att tillämpas, när det gäller retroaktiv lagstiftning och särskilt retroaktiv beskattning.

Någon komparativ genomgång med andra länder görs inte. För den intresserade läsaren hänvisas i detta avseende till en kommande publikation från European Association of Tax Law Professors (EATLP).⁷

2 Retroaktiv skattelag i regeringsformen jämte rättspraxis⁸

2.1 Retroaktivitetsförbudets motiv och lydelse

Det finns ett grundlagstadgat retroaktivitetsförbud mot straff-, skatte- och avgiftslagstiftning i RF 2:10. Likväl finns inget generellt retroaktivitetsförbud i svensk rätt. Däremot har rättslämparen ett restriktivt förhållningssätt till retroaktivitet av rättssäkerhetsskäl, vilket ytterligare förstärks av de krav som ställs i europarätten (se avsnitt 3).⁹

Förbudet mot retroaktiv skattelag infördes i regeringsformen 1980 i samband med en reform om stärkt skydd för de medborgerliga fri- och rättigheterna. Tidigare fanns retroaktivitetsförbud endast på straffrättens område. Redan 1973 års rättighetsutredning hade förvisso diskuterat en utvidgning av förbudet på andra områden som omfattas av det särskilda lagkravet i dåvarande RF 8:3 avseende normgivning om betungande offentlig rätt, men ansåg att frågan fick anstå till en senare utredning (nu RF 8:2 p. 2). Utredningen påpekade emellertid att det straffrättsliga retroaktivitetsförbudet, åtminstone genom analog rättstillämpning, redan omfattade straffliknande administrativa påföljder som skattetillägg.¹⁰

1978 tillsattes Rättighetsskyddsutredningen, som fick i uppdrag att utreda hur ett förbud mot retroaktiv skattelag skulle kunna införas. Det ansågs inte möjligt att införa ett generellt förbud inom hela området av betungande offentlig rätt, eftersom det framstod som svårt att på ett mer övergripande plan avgöra vad som är retroaktiv verkan till skillnad från straffrätten, där tidpunkten enkelt

⁷ På grund av komplexiteten på området, var retroaktiv skattelagstiftning temat vid den årliga kongressen 2010 i organisationen European Association of Tax Law Professors (EATLP) som hölls i Leuven, Belgien. Vid kongressen presenterades 16 nationalrapporter, inklusive en rapport från Sverige. Generalrapporten författades av Hans Gribnau och Melvin Pauwels, båda verksamma vid Tilburg universitet, Nederländerna. Den svenska nationalrapporten författades av Peter Melz, Anders Hultqvist och Katarina Fast, se <http://www.eatlp.org/>.

⁸ Detta avsnitt är delvis baserat på den svenska nationalrapporten rörande retroaktiv skattelagstiftning (se not 7).

⁹ Warnling-Nerep, Wiweka, JT 2008-09/4; Warnling-Nerep, Lagerqvist Veloz Roca och Reichel, 2010, s. 189 f. Bernitz 2000, s. 45. Rättsfall, se särskilt RÅ 1988 ref 132, RÅ 1996 ref 57 (Klippanmålet); RÅ 1995 ref 10 (fråga om skydd för gynnande beslut).

¹⁰ SOU 1975:75, *Förstärkt skydd för fri- och rättigheter*, betänkande av rättighetsskyddsutredningen, s. 157 ff.; prop. 1975/76:209, *Om ändring i regeringsformen*, s. 125.

kan bestämmas till tidpunkten för brottet och lagens ikraftträdande.¹¹ När det istället gäller skatte- och avgiftslagstiftning menade utredningen att: *”Det är ett rättssäkerhetsintresse av vikt att skattelagar inte utan starka skäl, ges tillbakaverkande kraft. I en tid då en stor och växande andel av medborgarnas inkomster uttas i skatt för gemensamma ändamål skärps kraven på att skatteuttagets fördelning på olika grupper uppfattas som rättvis. Självklart innebär detta bland annat att lagstiftaren successivt måste se över skattesystemet och ingripa mot skattefusk och skatteflykt. Men samtidigt måste krävas att ändringarna sker på ett för de enskilda medborgarna godtagbart sätt.”*¹²

Inte heller på skatterättens område var det helt enkelt att finna ett sätt att definiera retroaktivitet. Utredningen pekade på att det finns flera olika faktorer som avgör om skattskyldighet föreligger, såsom att en person är bosatt i Sverige, att en rättshandling sker yrkesmässigt eller att en viss relation finns mellan två parter (t.ex. anställningsförhållande, äktenskap). Oaktat detta, krävs regelmässigt att en transaktion av något slag sker, t.ex. att kontant betalning tas emot eller ges ut, att fakturor utfärdas eller tas emot eller att en gåva ges bort. Därför kom utredningen fram till att grundlagsstadgandet måste bygga på tidpunkten för en transaktion (rättshandling) jämfört med tidpunkten för lagens ikraftträdande. I andra fall, skulle man utan större svårighet ändå kunna peka ut den omständighet som utlöser skattskyldigheten.¹³

Det bedömdes emellertid inte önskvärt med ett alltför strikt förbud på skatte- och avgiftsområdet, även om det framhölls att skyddet skulle gälla *”i det stora flertalet fall”*.¹⁴ Två undantag till retroaktivitetsförbudet formulerades. Det första, i form av ett särskilt skrivelseförfarande, infördes för de händelser då retroaktiv skattelag skulle kunna vara motiverat, såsom vid risk för stort skattebortfall på grund av skatteflykt eller liknande situationer. Det skulle te sig stötande och kunna vara förödande för skattemoralen att lagstiftaren inte snabbt skulle kunna ingripa för att få ett stopp på ett skattekringgående. Det andra undantaget, rörde tillåtligheten av retroaktiv lagstiftning vid krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris.

Lagreformen resulterade i följande lydelse i RF 2:10 st. 2:

”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. 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. Vidare får riksdagen föreskriva undantag från första meningen, om riksdagen finner att det är påkallat av särskilda skäl i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris.”

¹¹ SOU 1978:34, s. 155.

¹² SOU 1978:34, s. 157. Prop. 1978/79:195, s. 55.

¹³ SOU 1978:34, s. 157.

¹⁴ Prop. 1978/79:195, s. 55, SOU 1978:34 s. 156 f.

Lagstadgandet har i och med den nya grundlagsreformen ändrats språkligt. Inga andra ändringar är avsedda.¹⁵

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

2.2 Omfattning

Retroaktivitetsförbudet omfattar praktiskt taget alla skatter, såväl statliga som kommunala samt statliga avgifter, såsom tullar och sociala avgifter. Däremot omfattas inte, som lagtexten utvisar, kommunala avgifter.¹⁶

Stadgandet tar vidare endast sikte på retroaktivitet till den enskildes nackdel, varför *retroaktiv skattelag till den enskildes fördel* kan införas helt utan hinder.¹⁷ Ett känt exempel på detta går tillbaka till sloandet av arvs- och gåvoskattelagen 2005. Retroaktivitet för denna skattefrihet medgavs från och med 17 december 2004 på grund av Tsunamikatastrofen i Sydostasien, som inträffade 26 december 2004, i vilken många svenska medborgare tragiskt omkom.¹⁸ Ett annat ”modern” exempel är hänförligt till efterdyningarna av ”IT-kraschen”. Flera andelsägare med kvalificerade andelar i fåmansföretag inom IT-branschen hade drabbats av så kallade ”pomperipossaeffekter” i samband med andelsbyten. Ny lagstiftning om framskjuten beskattning vid andelsbyten skulle därför på den skattskyldiges begäran kunna tillämpas retroaktivt i vissa fall.¹⁹

I RF 2:10 st. 2 talas också om föreskrift – ”skatt får ej uttagas i vidare mån än vad som följer av föreskrift” – vilket torde innebära att inte bara lagstiftning utan även verkställighetsföreskrifter omfattas, eftersom begreppet föreskrift

¹⁵ Prop. 2009/10:80, *En reformerad grundlag*, s. 251, SOU 2008:125, *En reformerad grundlag*, del 2, s. 654–655. Allmänt om riktlinjerna för de språkliga ändringarna se SOU 2008:125, del 1 s. 123 ff.

¹⁶ Prop. 1978/79:195, s. 56 f.

¹⁷ SOU 1978:34, s. 161.

¹⁸ Se prop. 2004/05:97, *Undantag från arvskatt och gåvoskatt*.

¹⁹ Prop. 2002/03:15, *Utvädning av reglerna om framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten*. En av de företagare som drabbats av ”pomperipossaeffekter”, men vars beskattning inte omfattades av den retroaktiva lagstiftningen och därmed varken kunde erhålla uppskov eller beskattas enligt de nya reglerna om framskjuten beskattning har klagat till Europadomstolen under åberopande av egendomsskyddet P1-1 (ansökningsnummer 57314/08, *Grunewald mot Sverige*). Fallet är ännu inte prövat. Fredrik Sterzel har kommenterat detta fall i Åganderätten – dess omfattning och begränsningar (red. Karin Åhman), Iustus förlag, Uppsala 2009, *Skatt och egendomsskydd*, s. 105 ff., se även samma författare i *Författning i utveckling – tjugo studier kring Sveriges författning*, Iustus förlag, Uppsala 2009, s. 315 ff.

även omfattar de sistnämnda.²⁰ Däremot gäller inte förbudet för allmänna råd, som t.ex. Skatteverket lämnar i olika sammanhang och som inte är rättsligt bindande.²¹ Stadgandet omfattar inte heller, såsom framgår av ordalydelser, retroaktiva effekter som kan föreligga på grund av ändringar i domstolspraxis.

2.3 Undantag från retroaktivitetsförbudet

Själva grundlagsstadgandet är absolut, vilket betyder att det inte kan ändras på annat sätt än genom grundlag (RF 2:20 *ec*, tidigare RF 2:12 *ec*).²² Detta starka grundlagsskydd till trots finns tämligen omfattande undantag i RF 2:10, som medför att skattelag ändå kan införas retroaktivt i vissa situationer.²³

Det finns två undantag: 1) möjligheten till retroaktiv lagstiftning vid särskilda skäl genom ett särskilt skrivelseförfarande och 2) undantag påkallade av särskilda skäl i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris. Dessa är emellertid tämligen vaga i sin utformning.

Det finns inga exempel på när skrivelseförfarandet är påkallat av *särskilda skäl*, det vill säga vilka skäl som är godtagbara. I förarbetena uttalas att undantaget endast får användas när särskilda skäl påkallar det samt att det måste vara godtagbart från enskild synpunkt.²⁴ Denna motivering lämnar mycket att önska, men klart är att huvudsyftet med undantaget är att det skall användas vid skatteflyktsituationer. Det påpekas emellertid i förarbetena att det kan vara svårt att bedöma vad som i själva verket utgör skatteflykt. Vilka åtgärder är att betrakta som ”normal” eller ”godtagbar” skatteplanering samt vilka åtgärder som

²⁰ Hultqvist, 1995, s. 142.

²¹ Pahlsson 2009, s. 35; Pahlsson 2007, s. 208, och *Riksskatteverkets rekommendationer – allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Iustus förlag, Uppsala 1995, s. 149 f; Hultqvist 1995, s. 175.

²² Warnling-Nerep, Lagerqvist Veloz Roca och Reichel 2010, s. 190; Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget (numera Norstedts förlag), Stockholm 1995, s. 101.

²³ I detta avseende påpekar Warnling-Nerep att det torde vara uppenbart att stadgandet är en kompromiss, se Warnling-Nerep 1999, s. 394.

Varför förbudet *skiljer sig mellan straff- och skatterätt* med hänsyn till undantagen som gäller för skattelagstiftning, kan enligt Strömholm förklaras med att det finns skillnader både mellan de intressen som står på spel och de samhälleliga situationer som berörs på de respektive rättsområdena. När det gäller skattelagstiftning finns det ofta anledning att anta att rykten om och förberedelser av ny lagstiftning sätter igång en omfattande, delvis spekulativ ekonomisk verksamhet, som rentav starkt kan motverka de syften lagstiftaren vill uppnå genom en beskattningsåtgärd; någon motsvarande ökning av de handlingar som kriminaliseras sker däremot normalt inte. Ett absolut förbud mot retroaktiv skattelag skulle vidare kanske under lång tid reducera ekonomisk-politiska åtgärders effektivitet; till exempel när skattelagstiftningen är ett led i t.ex. en ”såsom ofrånkomlig bedömd” ekonomisk stabiliseringspolitik, torde de statsfinansiella intressena ofta ges en större tyngd än vid kriminalisering av ett visst handlande. Ytterligare påpekar Strömholm att det torde vara principiellt betydelsefullt, om en viss skattelagstiftning drabbar nästan alla, som företar ”normala” transaktioner av en viss typ eller om den i realiteten framstår som en bestraffning av en i realiteten begränsad grupp, Strömholm, Stig, *Rätt Rättskällor och rättstillämpning – en lärobok i allmän rättslära*, femte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm 1996, s. 347.

²⁴ SOU 1978:34, s. 161; prop 1978/79:195, s. 55.

är att karaktärisera som skatteflykt? I detta ligger ett stort osäkerhetsmoment för de enskilda, som det dock, på grund av skäl såsom orimligt skattebortfall och upprätthållande av skattemoralen, inte fullt kan undanröjas.²⁵ I förarbetena framförs att det viktiga är att en *auktoritativ förvarning* sker, antingen av regeringen eller skatteutskottet. Det förordas också att den instans som lämnar meddelandet bör vidta särskilda publiceringsåtgärder, t.ex. att hålla presskonferens om att ny lagstiftning med retroaktiv verkan är att vänta.²⁶

Det andra undantaget som stipuleras i RF 2:10 säger att retroaktiv lagstiftning är tillåten om riksdagen finner det påkallat av särskilda skäl i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris. Det framgår emellertid inte vad som menas med ekonomisk kris. I förarbetena nämns endast att svår ekonomisk kris inte torde ha förekommit sedan andra världskriget.²⁷ Denna lokution bör emellertid tolkas restriktivt för att skyddet inte skall urholkas.²⁸ Undantaget har ännu inte använts.

2.4 Tidsgränser för retroaktivitet

Som nämnts är det skattskyldigheten som är utgångspunkt om retroaktivitet träffar en enskild händelse. Det betyder att denna händelse kan vara olika för olika typer av skatter. Beträffande inkomstskatten är det kontantprincipen enligt 10:8 och 41:8 IL som gäller för fysiska personer i inkomstlagen tjänst och kapital samt för vissa avyttringar i inkomstlagen näringsverksamhet. Beskattningstidpunkten vid företagets inkomstbeskattning är normalt bokföringsmässiga grunder enligt 14:2 IL.

Det finns inga bestämda tidsgränser angivna i lagtext eller förarbeten, hur långt tillbaka i tiden som retroaktiviteten får sträcka sig, det vill säga hur lång tid som maximalt får förflyta från den dag förslaget läggs till dess lagstiftningen träder i kraft. I förarbetena framhölls att det inte alltid kan anses tillräckligt att retroaktiviteten gäller från och med den dag som propositionen lämnas, t.ex. när det gäller att få stopp på vissa kringgåendeförfaranden. När särskilda skäl påkallar det får istället den dag som skrivelsen lämnats vara utgångspunkten.²⁹ Förutsebarheten tillgodoses då i möjligaste mån eftersom en auktoritativ förvarning har skett genom att de skattskyldiga har informerats om att retroaktiv skattelagstiftning inom ett visst område är att vänta. Förvarningstidpunkten är sammanfattningsvis den tidpunkt då propositionen lämnats av regeringen

²⁵ SOU 1978:34, s. 161.

²⁶ SOU 1978:34, s. 162 f; prop. 1978/79:195, s. 55.

²⁷ SOU 1978:34, s. 163; prop. 1978/79:195, s. 56. För en redogörelse för tillämpning av retroaktiv lagstiftning vid krig, krigsfara och svår ekonomisk kris före retroaktivitetsförbudets tillkomst, se Hagstedt 1975, s. 71 ff.

²⁸ Bull, Thomas, Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen – en kommentar*, SNS Förlag, Danmark 2009, s. 85; Petrén, Gustaf, Ragnemalm, Hans, *Sveriges grundlagar och tillhörande författningar*, 12:e uppl, Liber Förlag, Uddevalla 1980, s. 66.

²⁹ Ett relativt nyligt exempel på det sistnämnda är t.ex. den retroaktiva lagstiftning om underskottsavdrag som trädde ikraft 1 januari 2010 med verkan fr o m 5 juni 2009, det vill säga dagen efter det att meddelande i skrivelse lämnats. Skr. 2008/09:225, *Meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskottsföretag*.

alternativt ett betänkande härom lämnats av Skatteutskottet eller om särskilda skäl påkallar det dagen då meddelande lämnats i riksdagsskrivelse. Således omfattas av förklarliga skäl inte vanliga motioner som lämnas i riksdagen om retroaktiv tillämpning av en skatteregel.³⁰

2.5 Rättspraxis beträffande retroaktivitetsförbudet

Frågan om retroaktivitet och skattskyldighet har varit föremål för ett antal avgöranden i Regeringsrätten och Högsta domstolen.³¹

I ett fall **RÅ 82 1:74**, som gällde en skatteregel angående bostadsrättsföreningar, fann Regeringsrätten att regeln i fråga, som trätt ikraft 1 januari 1981, inte kunde tillämpas på bokslut upprättade per 31 december 1980.

Fallet **NJA 1986 s. 428** avsåg fråga om en tomträtt som förvärvats den 4 juni 1984, för vilken ansökan om inskrivning av förvärvet lämnats in men där vare sig frågan om inskrivningen eller stämpelskatten ännu hade prövats. Enligt den lagstiftning som gällde när ansökan lämnades in var tomträtter befriade från stämpelskatt. Den 1 juli 1984 trädde en ny lag i kraft om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, enligt vilken det tidigare undantaget inte längre gällde. HD konstaterade att skattskyldigheten för förvärv av tomträtter inträdde först när ansökan om inskrivning beviljats, vilket i det aktuella fallet var 11 januari 1985. Något brott mot RF 2:10 förelåg därmed inte.

I fallet **RÅ 1989 ref. 116 (I)** berördes en fråga rörande kapitalvinstbeskattning. Ett byte av aktier hade ägt rum 18 oktober 1983. Transaktionen hade emellertid skett med förbehåll att ökningen av aktiekapitalet i det ena bolaget skulle godkännas vid en extra bolagsstämma vilket inträffade 18 november 1983. Av denna anledning måste avyttringstidpunkten bestämmas till sistnämnda datum enligt principen att om de rättshandlingar som tillsammans konstituerar bindande avtal inte företas samtidigt, är det den senaste av dem som bestämmer avyttringstidpunkten. Enligt en stopplagstiftning som infördes med verkan från 24 oktober 1983, hade möjligheten att ta upp anskaffningskostnaden till 50 % av nettoavyttringspriset sänkts till 25 %. Regeringsrätten fann att den skattehöjning som införts retroaktivt och som blev tillämplig på den skattskyldiga, innebar att retroaktivitetsförbudet i RF 2:10 inte hade trätts för när.

I **RÅ 1989 ref. 116 (II)** var det fråga om en höjning av stämpelskatten var tillämplig på ett bolag i samband med en nyemission. Beslutet om nyemission fattades 24 maj 1985 och aktierna tecknades och delades ut i direkt anslutning. Betalningen erlades 28 maj 1985. Anmälan till Patent- och registreringsverket inkom 14 augusti 1985 och registrerades 30 september samma år. Den 1 juli 1985 höjdes stämpelskatten. Regeringsrätten konstaterade att skattskyldighet

³⁰ SOU 1978:34, s. 163.

³¹ För en fördjupad diskussion avseende praxis rörande retroaktiv skattelag och RF 2:10 se Olsson, Stefan, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, Iustus förlag, Uppsala 2006 67–72 och Olsson 2001, s. 208 ff. (rörande punktskatter och mervärdesskatt). Se även Pahlsson, 2009 s. 33 f.

enligt lagen om stämpelskatt på aktier inträder vid själva registreringen, varför bolaget blev skattskyldigt i enlighet med den högre skattesatsen.

Mycket omdiskuterat är det så kallade engångsskattemålet, **RÅ 1992 ref. 10**. En tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser, en så kallad engångsskatt infördes 23 december 1986. Skatten skulle tas ut med 7 procent på försäkringsbolagens förmögenheter till den del de översteg 10 miljoner kronor 31 december 1986. Denna tillfälliga skatt motiverades med att försäkringssparandet och hela livförsäkringsrörelsen hade fått en särskilt förmånlig behandling i skattehänseende. De senaste årens konjunkturuppgångar hade skapat en till synes oöverträffad förmögenhetstillväxt inom livförsäkringssektorn, som av såväl fördelningsspolitiska som statsfinansiella skäl ”påkallade beskattningsåtgärder”, bland annat för att genomföra förbättringar för de sämst ställda pensionärerna.³² Försäkringsbolagen menade att engångsskatten i själva verket utgjorde en retroaktiv skatt på inkomster som uppburits 1986 och tidigare år.

Regeringsrätten fann att även om det bakomliggande syftet med engångsskatten var att ta ut skatt med anledning av att de skattskyldiga haft stora inkomster under tiden före lagens ikraftträdande, så hade lagen utformats som en förmögenhetsskatt med utgångspunkt 31 december 1986. Skatten skulle således inte utgå på den del av inkomsterna som inte fanns kvar vid denna tidpunkt. På så vis ansåg inte Regeringsrätten att de avvikelser från gängse förmögenhetsbeskattning som lagen förvisso uppvisade, kunde föranleda att skatten mot bakgrund av retroaktivitetsförbudet, kan anses utgöra en skatt på inkomster som uppburits innan lagen trädde ikraft 23 december 1986. Bedömningstidpunkten hade knutits till en tidpunkt efter ikraftträdandet, varför lagen inte ansågs strida mot retroaktivitetsförbudet.³³ Detta låg väl i linje med Lagrådets uttalande avseende skattens förenlighet med RF 2:10, som formellt ansågs uppfylla kraven i nämnda stadganden.³⁴ Försäkringsbolagen och ett antal försäkringstagare lämnade också in klagomål till Europadomstolen, där emellertid retroaktiviteten inte särskilt diskuterades, men väl legitimiteten av lagstiftningsåtgärden.³⁵

³² Algotsson, Karl-Göran, *Äganderätt och demokrati*, SNS Förlag, Stockholm 2001, s. 28 ff.

³³ Roger Persson Österman menar att engångsskattemålet visar på att retroaktivitetsförbudet är tämligen svagt och karaktäriserar lagstiftningsförfarandet såsom att det är ”easy to disguise a retrospective income tax as a wealth tax, The Cambridge Yearbook of European Legal Studies, vol 2, 1999, *Human Rights in the Field of Taxation: a View from Sweden*, s. 442. Se vidare, Nordisk Forsikringstidskrift 1995/2, Bexhed, Jan-Mikael, *Engångsskattemålet – några kommentarer*, i samma nummer Sundberg, Jacob W.F., *Engångsskattemålet – hade det någon verkan?*

³⁴ Sterzel påpekar att man möjligen skulle kunna säga att ”förslaget stod i mindre god överensstämmelse med grunderna för retroaktivitetsförbudet”, men kunde inte anses åsidosätta det. Sterzel, *Författning i utveckling* 2009, s. 313; se även Sterzel i *Lagrådet och engångsskatten i Våra rättigheter V – Rättighetsperspektiv – till minne av Gustaf Petré*, Rättsfonden, Vällingby 2007, s. 53; Algotsson 2001, s. 29.

³⁵ *Wasa Ömsesidigt, försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse och en grupp om cirka 15 000 individer mot Sverige*, ansökningsnummer 13013/87, beslut 1988-12-14.

I fallet **NJA 2000 s. 132** fann emellertid HD för första gången en lag stå i strid med retroaktivitetsförbudet i RF 2:10. Den 1 november 1997 trädde den nya skattebetalningslagen ikraft, som ersatte uppbördslagen m.fl. lagar på skattebetalningsområdet. En person hade ålagts ställföreträdaransvar enligt 12:6 skattebetalningslagen (SBL) för bolagets obetalda skatter och avgifter som härrörde från tiden före 1 november 1997. Det förelåg emellertid en väsentlig skillnad med det nya stadgandet jämfört med dess äldre motsvarighet. I det äldre stadgandet, 77 a § Uppbördslagen, krävdes subjektiva rekvisit för att ansvaret skulle kunna utdömas, vilket emellertid hade slopats i 12:6 SBL. HD menade att detta innebar en skärpning av företrädaransvaret och att det i praktiken därför inte kunde uteslutas att företrädare för juridiska personer skulle bli betalningsansvariga i större utsträckning än tidigare.³⁶

En retroaktivitetsfråga som varit omdebatterad de senaste åren och som nyligen varit föremål för prövning i Skatterättsnämnden, är den så kallade **räntebeläggningen (schablonintäkt) av uppskov på bostadsbyten** enligt 47:11b IL.³⁷ Den skattecredit som föreligger på uppskovet, var tidigare befriad från ”ränta”. Den nya lagstiftningen som gäller sedan 1 januari 2008 betyder emellertid att alla uppskov oavsett när i tiden som de medgavs, träffas av den aktuella schablonintäkten. Frågan är således om detta kan sägas utgöra ett brott mot RF 2:10, eftersom uppskovet varit hänförligt till en kapitalvinst för vilken skattskyldighet i och med avyttringen, redan inträtt?³⁸

En motsatt ståndpunkt, vilken intogs av Lagrådet, är att uppskovsavdraget medför att skattskyldigheten omfattar en skatteskuld som ännu inte fastställts och som i själva verket inte inträder förrän uppskovsavdraget återförs, vare sig det sker frivilligt eller i samband med en framtida försäljning av ersättningsbostaden. Lagrådet, som menade att det naturligtvis kan förefalla märkligt att behöva betala ränta för en ännu inte uppkommen skuld, fann emellertid inte att den nya lagstiftningen om schablonintäkt stod i strid med RF 2:10, eftersom stadgandet endast omfattar skattskyldighet som redan utlösts. Slutligen påpekade Lagrådet att de skattskyldiga hade haft tillräckligt med tid för att vidta de åtgärder som krävdes för att slippa betala schablonintäkten, såsom att återföra uppskovet före 31 december 2007.³⁹

Skatterättsnämnden kom i ett förhandsbesked i december 2010 fram till samma slutsats som Lagrådet.⁴⁰ Ärendet rörde makarna C som hade erhållit uppskov med betalningen av skatten vid 2008 års taxering i samband med byte av bostad, det vill säga taxeringsåret före bestämmelsen om schablonintäkt i 47:11b IL infördes.

³⁶ För en kommentar, se t.ex Nergelius, Joachim, Juridisk Tidskrift nr 4 1999/00, *HD underkänner grundlagsstridig skattelag*, s. 907.

³⁷ Se t.ex, Pahlsson 2009, s. 34 och Roupe, Jacob, Svensk skattetidning 2008:6-7, *Skatten ("räntan") på gamla uppskov vid bostadsbyten strider mot regeringsformen*.

³⁸ A.a Roupe.

³⁹ Prop. 2007/08:27, *Avskaffad statlig fastighetsskatt m.m.*, s. 240; Pahlsson 2009, s. 34.

⁴⁰ Skatterättsnämnden, förhandsbesked 2010-12-03 (dnr 113-09/D).

Skatterättsnämnden fann att uppskovsbeloppet förvisso beloppsmässigt motsvarar kapitalvinsten eller del därav. Däremot kan inte en kapitalvinst jämföras med ett uppskovsbelopp. Det första är en konsekvens av en avyttring. Det andra är resultatet av ett beslut efter en begäran från den skattskyldige. Påförande av schablonintäkt blir istället att betrakta som en löpande beskattning av uppskovsbeloppet som är en tillkommande beskattning, vilken schablonmässigt motsvarar den skattecredit som uppskovsbeloppet representerar. Av denna anledning kom Skatterättsnämnden fram till att den löpande beskattningen av uppskovsbeloppet inte kan anses utgöra en beskattning av kapitalvinsten på grund av den tidigare avyttringen av ursprungsbostaden. Därmed är inte heller RF 2:10 tillämplig.

3 Skydd mot retroaktiv beskattning i Europakonventionen

3.1 Allmänt om skydd mot retroaktivitet i Europakonventionen

Lagen (1994:1219) om Europakonventionen för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna innehåller inte något generellt retroaktivitetsförbud. Däremot finns ett uttryckligt stadgande rörande förbud mot retroaktiv strafflagstiftning i artikel 7. Sistnämnda förbud kan vara tillämpligt när det gäller till exempel skattetillegg och andra sanktioner på skatteområdet som betraktas som straff (jfr brottsanklagelser enligt artikel 6) i konventionens mening, men kommer som nämnts inte närmare att behandlas i denna artikel. När det gäller andra rättsområden har Europadomstolen emellertid utvecklat en praxis, i fall där retroaktiv lagstiftning kan stå i strid med andra stadganden i konventionen.⁴¹ Det föreligger ingen skillnad mellan formell och materiell retroaktivitet i Europadomstolens praxis, utan egendomsskyddet gäller såväl *de facto* som *de jure*.⁴²

Retroaktiv skattelag aktualiserar i första hand egendomsskyddet i första tilläggsprotokollet, artikel 1, om ett ingrepp får så påtagliga konsekvenser att

⁴¹ Se t.ex. *Stran Greek Refineries och Stratis Andreadis mot Grekland*, ansökningsnummer 13427/87, dom den 9 december 1994, där klagandena genom en skiljedom hade fått rätt till en fordran på staten. Genom retroaktiv lagstiftning annullerades dock denna fordran. Europadomstolen fann att detta utgjorde en kränkning av P1-1. *Pressos Compania Naviera S.A. m.fl. mot Belgien*, ansökningsnummer 17849/91, dom av den 20 november 1995; Olyckor i belgiska farvatten hade lett till att ett antal shippingbolag hade blivit skadeståndsskyldiga. Olyckorna hade samband med lotsningen, som i belgiska farvatten måste företas med hjälp av belgisk eller holländsk lots. Bolagen stämde belgiska staten (som var ansvarig för merparten av lotsverksamheten) enligt en lagstiftning från 1967 enligt vilken staten kunde hållas ansvarig för felaktig lotsning. Belgien införde emellertid en ny lagstiftning 1988 med retroaktiv verkan, som frantog staten dess ansvar att betala ersättning till bolagen för den felaktiga lotsningen. Europadomstolen ansåg inte att retroaktiviteten var motiverad av ett allmänt intresse och att staten därmed gjort sig skyldig till en kränkning mot P1-1.

⁴² Åhman, Karin, *Egendomsskyddet – äganderätten enligt artikel 1 första tilläggsprotokollet till den Europeiska konventionen om de mänskliga fri- och rättigheterna*, Iustus förlag, Uppsala, 2000, s. 344.

det kan jämföras med konfiskation.⁴³ En sådan situation kan också innebära diskriminering i strid med artikel 14 och kan ha implikationer på rätten till en rättvis rättegång enligt artikel 6.⁴⁴ Dessa artiklar kommer emellertid inte att behandlas i denna artikel.

Egendomsskyddet i Europakonventionen har följande lydelse:

”Varje fysisk eller juridisk person skall ha rätt till respekt för sin egendom. Ingen får berövas sin egendom annat än i det allmännas intresse och under de förutsättningar som anges i lag och folkrättens allmänna grundsatser.

Ovanstående bestämmelser inskränker dock inte en stats rätt att genomföra sådan lagstiftning som staten finner nödvändig för att reglera nyttjandet av egendom i överensstämmelse med det allmännas intresse eller för att säkerställa betalning av skatter eller andra pålagor eller av böter och viten.”

Europadomstolen har i sin praxis formulerat egendomsskyddet i tre regler: 1) respekten för egendom, 2) villkor för berövande av egendom samt 3) begränsningar av egendom med hänsyn till ett allmänt intresse. Egendomsskyddet skall bedömas utifrån ett helhetsperspektiv, men med tonvikt på den första regeln som är generell.⁴⁵

Av andra stycket framgår, att skattelag undantas från egendomsskyddets tillämpningsområde. Det är emellertid inte fråga om ett frihetsbrev för staterna på skatteområdet utan även skattelag kan ifrågasättas utifrån ett egendomsskyddsperspektiv.⁴⁶ Allmänt gäller att en skattelag måste uppfylla vissa kvalitetskrav såsom förutsebarhet, klarhet och precision samt tillgänglighet. Lagkravet inbegriper inte bara lag stiftad av ett parlament utan även domstolspraxis och i vissa fall även myndighetsbestämmelser.⁴⁷ Skattelag får heller inte vara diskriminerande.⁴⁸ Lagen måste också ha ett legitimt syfte som representerar ett godtagbart allmänt intresse. Proportionalitetsprincipen är av central betydelse för bedömningen om en skatt är förenlig med egendomsskyddet, det vill säga så länge som skatten inte: ”*places an excessive burden on the person concerned or fundamentally interferes with his financial position*”.⁴⁹ Däremot gäller på skatteområdet att staternas skönmässiga bedömningsmarginal (*margin of*

⁴³ Aall, Jorgen, *Rettsstat og Menneskerettigheter*, 2 utgåve, Fagbokforlaget, Bergen, Norge 2007, s. 271.

⁴⁴ Sepulchre, Vincent, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Larcier, Bryssel, Belgien 2005, s. 172.

⁴⁵ Dessa regler formulerades för första gången i *Sporrong Lönnroth mot Sverige*, dom av den 23 september 1982, ansökningsnummer 7151/75; 7152/75, dom av den 23 september 1982, se särskilt § 61. För en genomgång av egendomsskyddet i EKMR och beskattningen se t.ex. Åhman 2000, s. 340–357; Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget i Lund, Lund 2003, s. 74–102; Thörnhammar, Jan i *Europarättslig tidskrift* 2003/1, s. 131–145, *Egendomsskyddet enligt konventionen i ett skatterättsligt perspektiv*.

⁴⁶ Åhman, Karin, 2000, s. 342.

⁴⁷ Se t.ex. fallet *Hentrich mot Frankrike*, ansökningsnummer 13616/88, dom 1994-09-22.

⁴⁸ Se t.ex. fallet *Darby mot Sverige*, ansökningsnummer 11581/85, dom 1990-10-23.

⁴⁹ *Svenska Managementgruppen mot Sverige*, ansökningsnummer 11036/84, beslut 1985-12-01; Åhman ställer sig frågan vad en för hög finansiell börda innebär, men konstaterar att här tycks praxis tiga still, se Åhman 2000, s. 354. Härom se även Moëll 2003, s. 93 f.

appreciation) är särskilt vidsträckt med hänsyn till att beskattningen är väsentlig för att staterna skall kunna uppnå viktiga politiska, sociala och ekonomiska mål, såsom en del av den hårda kärnan av staternas maktprerogativ.⁵⁰

3.2 Retroaktiv lagstiftning för att stävja skatteflykt

Europadomstolen har prövat frågan om retroaktiv skattelag med syfte att hindra skatteflykt är i överensstämmelse med P1-1. I ett beslut av kommissionen 1981 i fallet *A., B., C. och D. mot Storbritannien* prövades frågan om retroaktiv skattelagstiftning i syfte att hindra särskild skatteplanering med råvaruoptioner, av slaget ”*highly artificial schemes*”, var förenlig med P1-1. Kommissionen fann att den retroaktiva beskattningen förvisso utgjorde ett ingrepp i respekten för egendom, men hade likväl ett legitimt syfte att förhindra skatteflykt. Kommissionen anförde att P1-1 inte kan vara tillämplig om skattelagen kan anses nödvändig med hänsyn till de syften som anges i artikeln eller om en tillämpning av den inte är ”*grossly disproportionate to its aim*”.

En dom från Europadomstolen 1997 – *The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society mot Storbritannien* – gällde en förändrad lagstiftning rörande beskattningen av bolåneinstitut (*building societies*) och dess finansärer, som ändrats för att uppnå likformighet i förhållande till beskattningen av banker. Många av bolåneinstituten hade ett stort antal finansärer, varav många med så små insatser att det endast medförde låg eller ingen skatt. Enligt den tidigare lagstiftningen beskattades därför inte dessa småsparare direkt, utan bolåneinstituten erlade en särskild skatt (*composite-rate tax*) beräknad på de räntor som betalats ut under räkenskapsåret, oaktat instituten använde sig av kalenderår eller brutet räkenskapsår. Efter denna skattereform skulle räntorna beskattas direkt hos samtliga finansärer. Skatten skulle från och med nu betalas en gång i kvartalet istället för årligen. Rent tidsmässigt innebar den nya beskattningstidpunkten, att de klagande på grund av hur de förlagt sina respektive räkenskapsår, kom att få en felaktig skattedebitering. Detta hade inte beaktats i övergångsbestämmelserna, vilket fick till följd att klagandena ålades att betala skatt även under övergångsperioden. Ett annat bolåneinstitut, Woolwich, överklagade beslutet och begärde återbetalning av skatten. House of Lords konstaterade slutligen i oktober 1990 att övergångsbestämmelserna var felaktiga och inte skulle tillämpas (*ultra vires*). Woolwich fick härigenom också rätt till återbetalning.

I juli 1991 infördes retroaktiv lagstiftning för att komma till rätta med de tekniska bristerna i övergångsbestämmelserna. Retroaktiviteten sträckte sig till 18 juli 1986, varför Woolwich var det enda bolåneinstitut som inte berördes. Eftersom de klagande hade inväntat utgången i Woolwichmålet hade de

⁵⁰ *Wasa Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse och 15 000 andra individer*, ansökningsnummer 13013/87, beslut 1988-12-14, *Svenska Managementgruppen mot Sverige*, ansökningsnummer 11036/84, beslut 1985-12-01; *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH mot Nederländerna*, ansökningsnummer 15375/89, dom 1995-02-23.

inte inlett sina rättsprocesser rörande återbetalningen förrän i början av 1991. Därför kom de att gå miste om rätten till återbetalning på grund av den retroaktivt verkande lagen.

Bolåneinstituten klagade till Europadomstolen och menade att detta utgjorde en form av dubbel beskattning som torde stå i strid med egendomsskyddet i P1-1. Vidare menade de att staten genom att låta retroaktiviteten gälla från och med det datum då Woolwich hade inlett sina processer, hade omöjliggjort för andra bolåneinstitut att få återbetalningsfrågan prövad i domstol i strid med artikel 6. Vidare menade de att det blivit diskriminerade i förhållande till Woolwich vilket skulle stå i strid med artikel 14 om förbud mot diskriminering.

Europadomstolen konstaterade inledningsvis att den förväntade rätten till återbetalningen av skatten kunde definieras som egendom, eftersom det var fråga om en berättigad förväntning om en fordran. Det förelåg också ett ingrepp i rätten till respekt för denna egendom. Icke desto mindre fann Europadomstolen att den retroaktiva skattelagen hade ett legitimt syfte, det vill säga att säkerställa betalningen av skatter och förebygga olika kringgåendetransaktioner i samband med den uppkomna situationen. Inte heller fann Europadomstolen att det hade förekommit någon dubbel beskattning av skattesubjekten i fråga som gav upphov till ett oprortionerligt resultat, såsom de klagande hade hävdad.⁵¹

Illustrativt är också fallet *M.A och 34 andra individer mot Finland* från 2003 som handlade om ett incitamentsprogram för personal på ett företag. Fråga var om obligationslån med köpwarranter. Obligationerna hade en löptid mellan 15/4 1994 och 1/12 1998. Warranterna berättigade till köp av aktier i företaget till förutbestämt pris mellan 1/12 1998 och 31/1 2000. Vid tidpunkten beskattades de anställda för inkomster som erhållits via incitamentsprogram av detta slag, såsom för kapitalinkomster. Den effektiva skattesatsen var vid tidpunkten 17,5 %, av kapitalvinsten. Enligt ett förslag 16 september 1994 föreslogs emellertid en ändring av bestämmelsen som medförde att dessa inkomster skulle beskattas såsom arbetsinkomster, vilka var föremål för progressiv beskattning. Av denna anledning sålde de klagande sina warranter 7 november 1994 för att inte riskera att träffas av den föreslagna lagändringen. Eftersom regeringen fått vetskap om att den föreslagna lagändringen gav upphov till konstlade ändringar i avtalsvillkoren för incitamentsprogrammen, bestämde man att den nya lagstiftningen skulle gälla retroaktivt från och med 16 september 1994, det vill säga den dag då lagförslaget presenterades.

⁵¹ Domaren Jambrek var skiljaktig. Han instämde i majoritetens bedömning rörande egendomsskyddet, men menade att staten gjort sig skyldig till brott mot artikel 6 i kombination med artikel 14 eftersom det inte fanns något objektivet eller rimligt skäl som kunde rättfärdiga olikbehandlingen mellan Woolwich och de andra bygglåneinstituten. Jambrek ansåg inte att det kan vara godtagbart för en stat att genom retroaktiv lagstiftning avgöra anhängiga processer under mycket speciella omständigheter, något som enligt denne inte förelåg i det förevarande fallet. Persson Österman 1999 ifrågasätter utgången och antyder att Europadomstolen anlagt ett formalistiskt synsätt på legalitetsprincipen i detta fall, se s. 445.

Detta fick till följd att de klagande beskattades såsom för löneinkomster. De klagandes inkomster var också så höga att de beskattades i den högsta inkomstklassen, vilket resulterade i en marginalsattesats om 60 %.

Europadomstolen fann att ingreppet i de klagandes äganderätt var legitimt eftersom målet med lagstiftningen var att hindra skattskyldiga att undgå beskattning enligt de nya reglerna, vilka syftade till likabehandling vid beskattningen av arbetstagare. Skatten var givetvis av stor ekonomisk betydelse för de klagande, men kunde inte sägas ha ålagt dem en orimlig ekonomisk börda. Retroaktiv lagstiftning *per se* är inte heller otillåten enligt P1-1 och med hänsyn tagen till staternas vida bedömningsmarginal på skatteområdet, kunde åtgärden inte anses vara oproportionerlig.⁵²

3.3 Retroaktivitet till följd av klagande lagändringar

I kommissionens beslut i *Voggenberger Transport GmbH mot Österrike* från 1994 hade en vägskattelag ändrats för att klagande omfattningen av ett undantag för transporter med släpvagnar.⁵³ Voggenbergerbolaget hade under en rad av år tillämnat undantaget för samtliga sina släpvagnar, även de som de inte själva brukade i sin transportverksamhet. På grund av den nya lagstiftningen klagades att bolaget tillämnat ett felaktigt beräkningsunderlag och eftertaxerades för de tre föregående åren för de släpvagnar som inte kvalificerade för undantaget. Kommissionen fann att det förtydligande tillägget inte var av sådan karaktär att det skett en retroaktiv tillämpning av lagen och inte heller att detta stod i strid med P1-1.

3.4 Beskattning enligt retroaktiv skattelag i strid med nationell konstitution

Av Europadomstolens praxis framgår att en skattelag som är retroaktiv eller tillämpas retroaktivt i strid med en nationell konstitution, inte därmed automatiskt står i strid med P1-1. I fallet *Mika mot Österrike* från 1996 hade en individ nekats skatteavdrag för underhållskostnader för sin fru och deras sex barn, som han yrkat enligt ett stadgande rörande ökade levnadskostnader. Denna bestämmelse kom sedermera att ogiltigförklaras av författningsdomstolen, som stridande mot konstitutionen, då den befanns diskriminerande. Författningsdomstolen hade i domen låtit meddela att avgörandet skulle gälla retroaktivt, vilket dock begränsade sig till ikraftträdandet av den nya inkomst-

⁵² *M.A. och 34 andra individer mot Finland*, ansökningsnummer 27793/95, beslut 2003-06-10. Baker, Philip menar att Europadomstolen i detta fall tydligt visar att lagstiftning med syfte att stävja skatteflykt förvisso inte utgör ett ingrepp i äganderätten *per se* ehuru "it will be zealously scrutinised to ensure that it can be justified": British Tax Review 2005, 1 s. 7. Se även domstolens beslut i *S.B. m.fl. mot Finland* 2004-03-16, ansökningsnummer 30289/96, som rör samma lagändring rörande personaloptioner. Jämför också *OGIS-Institut Stanislas, OGE St. Pie X and Blanche de Castille and Others mot France*, ansökningsnummer 42219/98 och 54563/00, dom 2004-05-27 (målet avser sociala avgifter) och *E.E.G. Slachthuis Verbist Izegem N.V. mot Belgien* från 2005.

⁵³ *Voggenberger Transport GmbH mot Österrike*, ansökningsnummer 21294/93, beslut 1994-10-12.

skattelagen av 1988. Mika sökte därför få sitt begärda skatteavdrag med stöd av författningsdomstolens dom, vilket han nekades. Kommissionen ansåg emellertid inte att den fortsatta tillämpningen av den ogiltigförklarade lagstiftningen stred mot rättssäkerhetsprincipen enligt P1-1.⁵⁴

3.5 Ostillåten retroaktiv tillämpning

I fallet *di Belmonte mot Italien* från 2010 hade delar av en persons egendom varit föremål för expropriation under 1983. Det dröjde emellertid till 1992 innan delar av expropriationsersättningen betalades ut och ytterligare fram till 1995 innan di Belmonte hade fått del av hela ersättningen. Ersättningen reducerades emellertid med en källskatt om 20 % enligt en lag av den 30 december 1991. Dessförinnan hade inte expropriationsersättningar varit föremål för källskatt, det vill säga skatt vid utbetalning av ersättning.

Belmonte ansökte om återbetalning av skatten hos skatteförvaltningen, eftersom expropriationen hade ägt rum långt före lagens ikraftträdande. Han nekades återbetalning och överklagade beslutet ända upp till Kassationsdomstolen, som emellertid fann att beslutet tillämpats lagenligt. Belmonte avled 2004 och målet drevs vidare av hans efterlevande.

Europadomstolen menade att det inte finns något som hindrar en stat att fatta beslut om retroaktiv skattelagstiftning, utan det faller inom ramen för statens vida bedömningsmarginal. Däremot fann Europadomstolen att det faktum att staten dröjt så länge med att verkställa utbetalningarna av expropriationsersättningen i kombination med den nya källskatten, hade medfört en orimlig ekonomisk börda för di Belmonte. Därmed hade staten gjort sig skyldig till en kränkning av P1-1.⁵⁵

3.6 Retroaktiv lagstiftning till den skattskyldiges fördel

I kommissionens beslut i *NAP Holdings UK Ltd mot Storbritannien* från 1996, prövades om en stat skulle kunna vara skyldig att lagstifta retroaktivt till den skattskyldiges fördel, för att motverka egendomskränkningar.⁵⁶ En ny domstolspraxis rörande tolkningen av bestämmelser av andelsbyten inom koncer-

⁵⁴ *Mika mot Österrike*, ansökningsnummer 26560/95, beslut 1996-06-26 (personbeskattning, skatteförmåga). Se vidare avgöranden som kommer till liknande slutsats; *X mot Österrike*, ansökningsnummer 3500/68 beslut 1971-02-05 (beslutet finns endast på franska, beslutet avser beskattning av patent); *A.P. mot Österrike*, ansökningsnummer 15464/89, beslut 1991-10-08 (avseende stämpelskatt); *JR mot Tyskland*, ansökningsnummer 22651/93, beslut 1995-10-18 (personbeskattning, skatteförmåga).

⁵⁵ Domaren Sajó instämde med majoriteten att P1-1 hade kränkts, men gick längre i sin bedömning och menade att det är högst tvivelaktigt att beskatta expropriationsersättningar eftersom fråga är om en tvångsförsäljning. Förvisso har inte domstolen att uttala sig om hur staterna utformar sina skattelagar, men det finns en risk att staterna utnyttjar skatteinstrumentet för att expropriera egendom till reducerat pris. Principen om att expropriationsersättningen skall utgå från marknadsvärdet riskerar därmed att urholkas.

⁵⁶ *NAP Holdings UK Ltd mot Storbritannien*, ansökningsnummer 27721/95, beslut 1996-04-12. Intressant blir den framtida prövningen i fallet *Grunevald mot Sverige* (se not 17) som också kan sägas röra frågeställningen om statens skyldighet att lagstifta retroaktivt till den skattskyldiges fördel.

ner, kom helt oväntat för såväl skatteförvaltningen som skatterådgivare. Detta fick till följd att NAP beskattades för ett andelsbyte vid en tidpunkt som inte var förutsebar och med stora ekonomiska konsekvenser som följd. Det nya rättsläget påkallade handling från lagstiftarens sida och lagen ändrades för att stå i överensstämmelse med den tidigare tolkningen av lagtexten. NAP omfattades emellertid inte av den nya lagstiftningen som bara gällde framåt i tiden, varför NAP inte var berättigad till någon återbetalning av det belopp som man ansåg sig felaktigt ha inbetalat på grund av den oväntade rättstillämpningen. Kommissionen fann inte att det faktum att lagstiftningen inte gjorts retroaktiv till de skattskyldigas fördel, stod i strid med P1-1, bland annat mot bakgrund av att sådana effekter skulle kunna få negativa konsekvenser för skattskyldiga, som anpassat sig till denna nya praxis. Detta menade kommissionen kunde inte anses vara ”*devoid of reasonable foundation*” och därmed inte i strid med P1-1.

Intressant att ställa mot detta avgörande är Europadomstolens dom i fallet *Dangeville mot Frankrike* från 2002, som tog sikte på implementeringen av sjätte mervärdesskattedirektivet i Frankrike. Dangeville var ett bolag i försäkringsbranschen som under den dåvarande lagstiftningen var skyldigt att erlagga mervärdesskatt. En försenad implementering av direktivet, som undantog försäkringstjänster från mervärdesskatt, fick till följd att bolaget under denna period även fortsättningsvis ålades att betala in mervärdesskatt. Enligt direktivet, som enligt EU-domstolens praxis har direkt effekt, var emellertid bolaget inte mervärdesskatteskyldigt. Trots det fick bolaget inte skatten återbetald i efterhand. Förseningen medförde därför att Frankrike fälldes för brott mot P1-1.⁵⁷

4 Utvärdering av skyddet för den enskilde mot retroaktiv beskattning

4.1 Retroaktivitetsförbudet i regeringsformen jämte praxis

Det skydd som ges i RF 2:10 avser endast så kallad formell retroaktivitet, det vill säga lagstiftning som stiftas med tillbakaverkande kraft. Något direkt skydd mot så kallad materiell retroaktivitet (berättigade förväntningar) föreligger däremot inte.

I den skatterättsliga doktrinen har frågan om ett eventuellt skydd för materiell retroaktivitet inte närmare diskuterats.

Förbudet mot retroaktiv lagstiftning omfattar i stort sett samtliga skatter och statliga avgifter. Vidare tar förbudet endast sikte på ”föreskrift”, varför till exempel något skydd mot retroaktiv domstolspraxis inte omfattas.

⁵⁷ S.A. *Dangeville mot Frankrike*, ansökningsnummer 36677/97, dom 2002-04-16; Se vidare SA *Cabinet Diot och SA Gras Savoye mot Frankrike*, ansökningsnummer 49217/99 och 49218/9, dom 2003-07-22 (domen finns endast på franska); *Aon Conseil et Courtage SA och Christian de Clarens SA mot Frankrike*, ansökningsnummer 70160/01, dom 2007-01-25 (domen finns endast på franska).

Retroaktivitetsförbudet gäller däremot inte retroaktivitet till den skattskyldiges fördel.

Skyddet mot retroaktiv skattelag i RF 2:10 är till sin karaktär absolut (RF 2:20 ec). Det är emellertid *de facto* inte fråga om något absolut skydd eftersom grundlagsstadgandet innehåller två betydande undantag, dels i form av en möjlighet att lagstifta retroaktivt genom ett särskilt skrivelseförfarande, dels vid krig, krigsfara eller ekonomisk kris. Skyddet måste därför betraktas som relativt.

Stadgandet i RF 2:10 ger ingen närmare information om när skrivelseförfarandet får användas. I förarbetena anges skatteflykt som legitimt skäl för att tillämpa skrivelseförfarandet, men retroaktiv skattelag har även använts för att stärka statskassan i en tid av högkonjunktur, såsom i fallet med engångsskatten (se avsnitt 2.5).⁵⁸

Någon explicit definition av begreppet skatteflykt föreligger inte och därmed är det svårt att bedöma när och i vilka situationer ett skrivelseförfarande kan aktualiseras. Förutsebarheten blir därigenom självfallet begränsad.

Skattskyldighetens inträde är utgångspunkt för om en händelse träffas av retroaktiv beskattning. Inträdet varierar givetvis beroende på vilken skatt det är fråga om.

När det gäller frågan om hur långt tillbaka i tiden som retroaktiviteten får sträcka sig, finns det inte någonstans behandlat vilka tidsgränser som gäller vid retroaktiv lagstiftning. En auktoritativ förvarning sägs i förarbetena läka bristen på förutsebarhet.

Den rättspraxis som finns rörande retroaktivitetsförbudet är inte omfattande och behandlar i första hand frågor som rör tidpunkten för skattskyldighetens inträde. I endast ett fall (NJA 2000 s. 132) har HD funnit att en överträdelse av RF 2:10 förelegat. I detta fall handlade det om betydelsen av avskaffande av subjektiva rekvisit vid bedömningen om företrädaransvar skulle anses föreligga enligt skattebetalningslagen.

4.2 Skydd mot retroaktiv beskattning enligt Europakonventionen

Europakonventionen hindrar i princip inte retroaktiv skattelag, vilket framgår av Europadomstolens praxis rörande egendomsskyddet i P1-1. Med hänsyn till den särskilt vida bedömningsmarginal på skatteområdet som staterna besitter, infinner sig frågan hur egendomsskyddet förhåller sig till retroaktiv skattelag. Av Europadomstolens praxis framgår att retroaktiv skattelag nästan alltid är förenlig med undantaget beträffande säkerställandet av betalning av skatter i andra stycket till P1-1. Någon definition av begreppet skatteflykt har emellertid inte diskuterats i dessa sammanhang. Den påstådda risken för skattebortfall tycks vidare vara av avgörande betydelse vid prövningen. Däremot

⁵⁸ Ett annat exempel som uppmärksammas i doktrinen är en stopplagstiftning som genomfördes 1995 i syfte att finansiera Sveriges avgift till EU genom en halvering av pensionsförsäkringsavdragen, se Bexhed, SvSkT 1996, *Retroaktiv skattelag – ”särskilda skäl” för skrivelse till riksdagen*, s. 161–179, se även Warnling-Nerep 1999, s. 396.

sägs att lagstiftaren måste visa att det finns ett legitimt syfte med lagen som också rättfärdigar retroaktiviteten.⁵⁹ Någon skattelag har emellertid aldrig i Europadomstolens hittillsvarande praxis bedömts sakna legitimt syfte, varför någon vägledning i denna del saknas.

Det framgår vidare att lagändringar som syftar till att klargöra hur en bestämmelse skall tolkas och som därefter tillämpas retroaktivt normalt inte anses opropotionerliga enligt P1-1.

En fortsatt tillämpning av en skattebestämmelse som förklarats ogiltig i relation till en nationell konstitution medför inte automatiskt att en kränkning av P1-1 föreligger.

Retroaktiv skattelagstiftning har emellertid ifrågasatts i ett mycket speciellt fall (*di Belmonte mot Italien*). I detta fall medförde de oskäligt långa handläggningstiderna i ett expropriationsärende att den enskilde kom att träffas av en retroaktiv beskattning.

Det föreligger ingen skyldighet att lagstifta retroaktivt till den skattskyldiges fördel vid fall av ”förluster” i samband med tolkning av en skattelag, som inte varit avsedd av lagstiftaren och som senare rättats till genom lagstiftning. När det däremot gäller försenad implementering av EU-direktiv på skatteområdet i ett lands lagstiftning, föreligger en skyldighet för staten att avhjälpa dessa brister mot bakgrund av EU-domstolens doktrin rörande direktivs direkta effekt (*Dangeville mot Frankrike* m.fl. domar). Detta torde ha att göra med EU-rättens företrädesrätt.

4.3 Sammanfattning

Skyddet mot retroaktiv beskattning är relativt. Det framgår av både regeringsformen och Europadomstolens praxis.

En viktig skillnad är emellertid att RF 2:10 endast tar sikte på formell retroaktivitet, medan Europadomstolens praxis rörande retroaktivitet är hänförligt till P1-1 om egendomsskyddet och kan även omfatta materiell retroaktivitet.

Retroaktivitetsskyddet synes vidare mer vidsträckt enligt Europadomstolens lagkrav än i RF 2:10 eftersom det inte bara omfattar ”föreskrift” utan även domstolspraxis och i vissa fall även myndighetsbestämmelser.

Rättspraxis avseende RF 2:10 föreligger som nämnts i begränsad omfattning. Vad gäller Europadomstolens praxis har frågan om tillåtligheten av retroaktiv beskattning behandlats i flera beslut och domar. I merparten av dessa har någon kränkning av egendomsskyddet ej ansetts föreligga. Staternas argumentation rörande skatteflykt och skattebortfall godtas regelmässigt utan närmare granskning. Sätillvida kan Europadomstolens tillämpning av P1-1 i dessa frågor betraktas som vag och formalistisk. Med hänsyn till att staternas egna bedömningar (*margin of appreciation*) tillmäts så stor betydelse, föreligger i realiteten endast ett svagt juridiskt skydd mot retroaktiv beskattning.

⁵⁹ Baker, Philip i *British Tax Review* 2005/1, *Retrospective tax legislation and the European Convention on Human Rights*, s. 7.

Utifrån Europakonventionens praxis kan man för närvarande inte säga att den tillför något ytterligare skydd mot retroaktiv beskattning än det som redan finns i svensk rätt.

5 Diskussion

5.1 Ett substanslöst skydd

I ett komparativt europeiskt perspektiv kan Sverige, rent formellt, sägas ha ett förhållandevis gott skydd mot retroaktiv skattelag med ett särskilt grundlagsstadgande.⁶⁰ Europakonventionen tycks för närvarande, i praktiken, inte ge något skydd utöver det som redan följer av RF 2:10.⁶¹ Diskussionen kommer därför att fokusera på skyddet i regeringsformen.

Trots grundlagsregleringen har retroaktivitetsförbudet i RF 2:10, som nämnts, kritiserats för att vara ”substanslöst”. Denna uppfattning tycks ha fog för sig vid en närmare granskning av undantagen, som stipuleras i stadgandet. Eftersom det andra undantaget om krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris ännu inte använts och inte heller tycks uppfattas som kontroversiellt kommer fokus att ligga på en diskussion om det första undantaget, som avser retroaktiv lagstiftning genom ett särskilt skrivelseförfarande vid fall av skatteflykt.

Mot bakgrund av den kritik som har framförts av retroaktivitetsförbudet i RF 2:10 diskuteras en möjlighet att utveckla skyddet mot retroaktiv beskattning för de enskilda.

5.2 Absolut eller relativt skydd?

Ett absolut skydd kan te sig svårt att motivera från en samhällsekonomisk utgångspunkt. Inte minst som det skulle kunna leda till, såsom framhållits av Strömholm, att ekonomiskt-politiska åtgärders effektivitet reduceras i ett långsiktigt perspektiv; till exempel när skattelagstiftningen är ett led i t.ex. en ”såsom ofrånkomlig bedömd” ekonomisk stabiliseringspolitik. I sådana fall

⁶⁰ Denna generella slutsats har dragits utifrån generalrapport och nationalrapporter för EATLP:s kongress i Leuven 2010 om retroaktiv skattelag, se <http://www.eatlp.org/> samt Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, Haag, Nederländerna 2003, s. 76–81. Vanistendal har i en tidigare komparativ studie framfört att ”in most countries, the principle of non-retroactivity is observed not as a legally binding principle ... but as a principle of tax policy that the legislature follows as it considers appropriate”, i *Legal Framework for Taxation* i Thuronyi, Victor (red), *Tax Law Design and Drafting*, vol 1, IMF, Washington DC 1996, s. 24.

⁶¹ Med hänsyn till Europadomstolens dynamiska praxis är frågan hur staternas vida bedömningsmarginal på skatteområdet kommer att te sig i framtiden, inte minst med hänsyn till den fortsatta europeiseringen. Nationalstaternas makt inom EU minskar alltmer och en viktig del av vår nuvarande skattelag baserar sig numera på EU-rätt och frågan är om det på sikt kommer att anses motiverat att staterna skall ha en långtgående beskattningsmakt i framtiden. Yourrow har i sina slutsatser rörande doktrinen om *margin of appreciation* på egendomsskyddets område kunnat konstatera att den är dynamisk och föränderlig, Yourrow, Howard, Charles, *The Margin of Appreciation Doctrine in the Dynamics of European Human Rights Jurisprudence*, International Studies in Human Right vol 28, Martinus Nijhoff Publishers, Nederländerna 1996, se t.ex. s. 182 f.

kan det anses rimligt att de statsfinansiella intressena ges en mer framskjuten position, än vid t.ex. kriminalisering av ett visst handlande.⁶² På så vis skiljer sig retroaktivitetsförbudet mot skattelag också från förbudet mot retroaktiv strafflag. Hagström anför att ett absolut förbud kan binda lagstiftarens möjligheter att påverka samhällsutvecklingen i högre grad, än vad motsvarande förbud i straffrätten gör. På grund av detta måste vissa inskränkningar i rätts-säkerhetskänslan accepteras.⁶³ Detsamma är vidare helt rimligt när det gäller undantaget för krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris.

Å andra sidan framhåller Warnling-Nerep att den utformning som RF 2:10 2 st. har givits – ”med en huvudregel som förbjuder retroaktiv normgivning med undantag som i princip helt kan omintetgöra huvudregeln – leder tankarna till den gamla sagan om mästern skraddare, det vill säga han som beställde en kostym men i slutändan blev det endast en tumme kvar.” Hon anför vidare att ”när riksdagen har valt att göra retroaktivitetsförbudet absolut bör det rimligtvis inte kringgåas och manipuleras, med risk att respekten för vår grundlag allmänt undergrävs”.⁶⁴

5.3 Förutsebarhetsproblemet

Undantagen från retroaktivitetsförbudet i RF 2:10 präglas av svårtolkade rekvisit som *särskilda skäl*. I så måtto skiljer sig begränsningsmöjligheterna i RF 2:10 från de begränsningsmöjligheter som föreligger för andra kapitlets relativa rättigheter enligt RF 2:20, som endast kan ske genom lag med uttryckliga krav på godtagbarhet i ett demokratiskt samhälle och proportionality.⁶⁵

När det gäller det första undantaget – rörande skrivelseförfarandet – skall intresseavvägningen, vad gäller vissa typer av kringgåendeförfaranden enligt förarbetena ge företräde för samhällsintresset framför behovet av förutsebarhet. Det anses nödvändigt för att upprätthålla skattemoralen och förhindra betydande skattebortfall.

En sådan intresseavvägning är emellertid problematisk, eftersom den tar sikte på att förhindra ”skatteflykt”, vilket som bekant är ett mycket svårdefinierat och omdiskuterat begrepp. Här handlar det om skatteplanering inom lagens ramar med undantaget att ”kringgåendeförfarandet” inte hade förutsetts eller var avsett av lagstiftaren och därmed anses strida mot lagens syfte och anda.⁶⁶

⁶² Strömholm 1996, s. 347.

⁶³ Hagstedt 1975, s. 234.

⁶⁴ Warnling-Nerep 1999, s. 397.

⁶⁵ Bexhed framhåller att retroaktivitetsförbudet trots dessa reservationer är av påtagligt värde för den enskilde. Även om förbudet är omgärdat med en rad begränsningar, tvingar det lagstiftaren att överväga retroaktivitetsfrågan i samband med nya skatte- och avgiftsregler. Dessa överväganden fortsätter han, redovisas ofta öppet och föranleder inte särskilda övergångsbestämmelser; se Bexhed 1993, s. 178.

⁶⁶ Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, JIBS Dissertation Series No. 040, Jönköping 2007, s. 14–20;

Att definiera begrepp som ”skatteflykt” och ”skattebortfall”, vilka synes utgöra kärnan i rekvisitet *särskilda skäl* i det första undantaget, tycks hart när omöjligt. Här infinner sig frågan om det är möjligt att definiera dessa begrepp mer explicit genom att utarbeta vägledande kriterier för att operationellt söka definiera vad man i praktiken verkligen menar med särskilda skäl. Det är rimligt att anta att en ökad tydlighet från lagstiftarens sida när det gäller särskilda skäl, i viss mån ökar förutsebarheten för den enskilde.

Med tanke på att staten har ”tolkningsföreträde” när det gäller beslut om retroaktiv skattelag torde en mer tydlig definition och mer tydliga kriterier beträffande skatteflykt ställa högre krav på lagstiftaren innan en retroaktivt verkande lag införs.

Kravet på en auktoritativ förvarning syftar till att öka förutsebarheten inför att en retroaktivt verkande lag kommer att införas. En sådan skall lämnas inom vissa tidsramar, antingen dagen före att propositionen överlämnas till riksdagen eller, i särskilda fall, samma dag som skrivelsen överlämnas. Denna form av ”förutsebarhet” synes tämligen begränsad och bidrar endast till en viss förutsebarhet rörande själva åtgärden.⁶⁷

5.4 Problem rörande likabehandling

Retroaktiv beskattning kan vara problematiskt utifrån ett likabehandlingsperspektiv.⁶⁸ Detta har bland annat diskuterats inom ramen för artikel 14 om diskrimineringsförbudet i ett antal av de rättsfall från Europadomstolen som redogjorts för ovan i avsnitt 3 (se särskilt *National Provincial Building Societies*). Ett exempel på detta kan vara att risken för att alla skattesubjekt som formellt omfattas av retroaktiv lagstiftning inte de facto nås av denna beskattning, vilket kan bero på när i tiden en viss disposition företogs. Kanske omfattas inte de som var först ut med att tillämpa ett visst kringgåendeförfarande utan snarare de som ”hoppade på tåget” i ett senare skede. En fråga är om enskilda med stora resurser och tillgång till skatteexpertis, i praktiken mer sällan drabbas av retroaktiv skattelag. Detta kan i så fall innebära en betydande olikformighet i skatteutfallet.⁶⁹ Här spelar också samhällsutvecklingen

för en genomgång av förekommande definitioner i förarbeten och doktrin, se Hultqvist 1995, s. 375–386.

⁶⁷ Warnling-Nerep framhåller att ”en skrivelse om att ett lagförslag är att vänta – vid vilken senare tidpunkt är inte utsagt – är sällan något som den enskilde medborgaren kan lägga till grund för sitt rättsliga handlande”, se Warnling-Nerep 1999, s. 395. Hultqvist å sin sida anser däremot att den auktoritativa förvarningen tillsammans med en viss tidsbegränsning är ”fair play” och synes förespråka att retroaktiv lagstiftning utnyttjas i större utsträckning för att komma till rätta med luckor i lagen och kringgåendeproblematik, framför att dessa frågor löses i rättstillämpningen. Detta skulle på så vis vara bättre förenligt med legalitetsprincipen; se Svensk Skattetidning, 4/2007, *En Tättningskommission i stället för genomsyn och skatteflyktslag*, s. 233.

⁶⁸ Se t.ex. Pahlsson 2007 s. 209.

⁶⁹ En intressant parallell i det sammanhanget kan vara tyska författningsdomstolens dom rörande en spekulationsvinstskatt. Domstolen bedömde att skatten var författningsvidrig, i strid med likabehandlingsprincipen. Det faktum att skatten var så lätt att kringgå och upptäcktsris-

en roll, då det torde vara betydligt lättare idag för dem som har resurser att flytta kapital mellan gränserna än tidigare. Vad får detta för konsekvenser för likabehandling och likformighet?

Det finns i svensk rätt ett skydd för likheten inför lagen enligt RF 1:9, det vill säga i samband med rättskipning och förvaltning. Däremot finns inget skydd för likheten i lagen, det vill säga det finns enligt svensk rätt inte någon skyldighet för lagstiftaren att tillämpa denna princip.⁷⁰ Lagstiftaren är emellertid bunden av de förbud mot diskriminerande lagstiftning som stadgas i RF 2:12–13 (etniskt ursprung, sexuell läggning, hudfärg, kön) i artikel 14 i Europakonventionen via RF 2:19.

Den intresseavvägning som förespråkas enligt förarbetena och som implicit framgår av lagtexten är att det fiskala intresset i princip alltid har företräde. Detta torde även göra sig gällande vad avser likabehandling, det vill säga att olikbehandling på grund av retroaktiv lagstiftning som gäller generellt helt enkelt i de allra flesta fall är godtagbar.

5.5 Materiell retroaktivitet

Retroaktivitetsförbudet i RF 2:10 avser endast formell retroaktivitet. Det finns inget uttalat skydd för materiell retroaktivitet på skatteområdet, vare sig i lagstiftning eller i praxis, vilket kanske skulle utgöra en viktig rättssäkerhetsventil i de fall då retroaktiva effekter får oanade och orimligt betungande konsekvenser för en enskild. Bexhed har diskuterat frågan inom ramen för regleringen i RF 2:10. Genom att knyta retroaktiviteten till den tidpunkt då civilrättsligt bindande avtal kommer till stånd kan, enligt denne, några av de problem undvikas som tidigare behandlats i praxis (se de ovan redovisade fallen RÅ 1986 s. 428 och RÅ 1989 ref 116 och II).⁷¹

Påhlsson har diskuterat berättigade förväntningar i synnerhet när det gäller skatterättslig administrativ praxis. Frågan om retroaktivitet får enligt honom, inte ”reduceras till frågan om vad som träffas av förbudet i RF”. Han uppmanar därför Skatteverket att överväga retroaktivitetsfrågor vid produktionen av styrsignaler och andra uttalanden.⁷²

Skydd mot materiell retroaktivitet har på senare tid vidare behandlats av bland annat den holländske skatteakademikern Pauwels, som framhåller att det inte är tillräckligt med hänsyn till rättssäkerheten att endast ge skydd mot formell retroaktivitet.⁷³ Han förespråkar bland annat att en katalog av

ken så låg, gav upphov till en betydande olikformighet i beskattningsutfallet, BverfG, 2BvL 17/02 vom 9.2.2004.

⁷⁰ Påhlsson 2009, s. 36 ff. Påhlsson 2007, s. 48 ff.

⁷¹ Bexhed 1993, s. 178.

⁷² Påhlsson 2007, s. 209 och 222; Påhlsson i SkatteNytt 2004, *Om likhet inför skattelag*, s. 671 f; se även Påhlsson 1995, s. 151 f.

⁷³ Dr Melvin Pauwels, Tilburg universitet, Nederländerna, presenterar i sin avhandling från 2009 om retroaktiv skattelag, en teori om retroaktiv skattelag. Det är enligt honom inte tillräckligt med hänsyn till rättssäkerheten att enbart ge skydd mot formell/äkt retroaktivitet utan det är också nödvändigt att ge någon form av skydd för berättigade förväntningar (materiell/öakta retroaktivitet). Pauwels föreslår bland annat att en katalog av omständigheter upprät-

omständigheter upprättas och utvecklas för bedömningen av berättigade förväntningar.⁷⁴

I denna studie har emellertid inte materiell retroaktivitet särskilt behandlats, varför diskussionen får begränsas till att efterlysa en fördjupad diskussion härom.

5.6 Slutord

Regeringsformen har nyligen reformerats. Retroaktivitetsförbudet i RF 2:10 har denna gång endast varit föremål för språkliga ändringar. En viktig målsättning med reformen var emellertid att skapa en levande grundlag. Mot bakgrund av de problem och brister som diskuterats i denna studie ter sig en förnyad diskussion rörande retroaktivitetsförbudet motiverad.

Katarina Fast är doktorand i finansrätt vid Juridiska institutionen, Stockholms universitet.

tas och utvecklas för bedömningen av berättigade, legitima förväntningar; Pauwels, Melvin, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009, s. 345–352 (Summary and Conclusions).

⁷⁴ Pauwels 2009 s. 345–352 (Summary and Conclusions); se även Hans Gribnau och Melvin Pauwels, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale – International Tax Law Review*, Sapienza Università di Roma, 2009/3, *Retroactivity and Tax Legislation in the Netherlands. A theoretical approach and assessment*, s. 139–164.