

# Skattelagstiftningstekniken och stoppskrivelser

*Vid juridiska fakulteten vid Stockholms universitet bedrivs ett särskilt projekt, det s.k. skattelagstiftningsprojektet. Inom projektets ram har frågan om s.k. stoppskrivelser behandlats vid ett seminarium där frågan diskuterades av Ingrid Melbi, skatterådgivare vid PricewaterhouseCoopers och Anita Saldén Enérus, regeringsråd.*

*Ingrid Melbi – som också har arbetat med lagstiftning på Finansdepartementet under drygt ett tiotal år – kommenterade skattelagstiftningen och stoppskrivelserna främst från ett rådgivarperspektiv. Anita Saldén Enérus kommenterade frågan i sin tidigare egenskap av finansråd på Finansdepartementet med ansvar för skattelagstiftningen. Här sammanfattas innehållet i seminariet.*

INGRID MELBI

## Del I Skattelagstiftningen och stoppskrivelser

### Retroaktivitetsförbudet

Retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen innebär att skatt eller statlig avgift endast får tas ut om det följer av bestämmelser som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Det finns dock en möjlighet för regeringen att om det föreligger särskilda skäl avisera riksdagen genom en s.k. stoppskrivelse om ett kommande lagförslag med begäran om att den nya bestämmelsen ska tillämpas fr.o.m. dagen efter att en skrivelse lämnats till riksdagen.

Under den senaste tioårsperioden har det förekommit ett antal stoppskrivelser.

Riksdagsår	Antal stoppskrivelser
1998/99	1
1999/2000	0
2000/01	1
2001/02	1
2002/03	1
2003/04	3
2004/05	0
2005/06	0
2006/07	1 (+ 1, justering av tidigare skrivelse)
2007/08	1
2008/09	3
2009/10	–

Antalet har under den senaste tioårsperioden som synes varit relativt konstant. Det har dock skett en viss förskjutning under åren. Från att tidigare ha rört mer begränsade frågor är tendensen nu att stoppskrivelserna täcker allt större områden och därmed berör ett allt större antal skattskyldiga.

### Problem med stoppskrivelser

Vad innebär då ett förslag av den här karaktären för företagen? Redan när förslaget lämnas måste företagen och företagens revisorer börja utvärdera konsekvenserna. Det gäller naturligtvis även när regeringen som ett led i den ordinarie lagstiftningsprocessen presenterar ett förslag om nya lagregler. Skillnaden är dock att en stoppskrivelse till sin karaktär inte innehåller lagförslag som är helt lagtekniskt utmejslade. Det finns därför oftast oklarheter i omfattningen av förslaget och hur detaljerna senare kommer att utformas.

Ser man till några av de stoppskrivelser som har lämnats under de senaste åren ställer man sig frågan om det inte hade varit möjligt att utgå från sedvanlig lagstiftningsprocessen.

Även om ränteavdragsbegränsningsreglerna (24 kap. 10 a–e §§ IL) inte kom till genom en stoppskrivelse påminner hanteringen vid införandet av lagstiftningen i många delar om en sådan. En kort rekapitulation av bakgrunden; Skatteverket presenterade sista veckan i juni 2008 ett förslag om avdragsbegränsningsregler. Finansdepartementet remitterade förslaget – mitt under brinnande semestertid – med en remisstid på knappt två månader. Förutom sedvanliga remissyttranden från remissinstanserna lämnade flera svenska storföretag sina kommentarer. Företagen visade att förslaget skulle få omfattande effekter bl.a. på internbanker, effekter som knappast var avsedda. Finansdepartementet presenterade ett omarbetat förslag i augusti 2008 och remitterade det med en (!) veckas remisstid. Lagrådsremissen presenterades i september 2008 och propositionen i oktober 2008. Sammanfattningsvis genomfördes en av de mest omfattande lagändringarna efter 1990 års skattereform på en mycket kort tid. Ett skäl till denna brådska uppges i förarbetena vara ett skattebortfall i miljardklassen. Även om en senareläggning av lagförslaget skulle medföra att detta skattebortfall ”fortsätter” borde det ha vägts mot möjligheten att utforma lagförslaget på ett bättre sätt.

Den 12 februari 2009 lämnade regeringen en stoppskrivelse till riksdagen med förslag om att i det fall ett utländskt bolag lämnat ett lån till sin aktieägare skulle detta under samma villkor som om ett svenskt bolag lämnat lånet, ses som ett s.k. förbjudet lån (Ändringar i reglerna om beskattning av vissa penninglån m.m., Skr. 2008/09:122). Konsekvensen av detta var att långivaren inte skulle få avdrag för räntekostnader på lånet och dessutom skulle ta upp lånebeloppet som en skattepliktig intäkt.

Den föreslagna lagändringen var lagtekniskt tillämplig även i de fall det låntagande bolaget var ett svenskt aktiebolag. Därmed uppkom en lagkollision eftersom avdrag för räntekostnader skulle bedömas såväl enligt förslaget i stoppskrivelsen som med stöd av de nyligen införda ränteavdragsbegränsningsreglerna. I stoppskrivelsen kommenterades inte de nyligen införda rän-

tebegränsningsreglerna och inte heller lagkollisionen. När lagrådsremissen lämnades i juni 2009 kunde konstateras att regeringen inte fullföljde förslaget till den del det skulle tillämpas också på juridiska personer – det slutliga förslaget som sedan antogs av riksdagen innebar att regeln helt slopades i bolagssektorn. En given fråga blir då om det inte varit möjligt att bereda förslaget ytterligare innan ett lagförslag presenterades. Även om regeringen gjorde bedömningen att det var statsfinansiellt nödvändigt att utvidga gällande regler kan det knappast vara fråga om så stora belopp att en ytterligare beredningstid på några månader inte varit möjlig. Den eventuella statsfinansiella förlusten måste vägas mot den tid och kostnader som orsakats företagen av det förslag som sedan delvis drogs tillbaka.

Regeringsrätten meddelade i september 2007 en dom avseende tillämpningen av 40 kap. IL (RÅ 2007 ref. 58). Reglerna innebär att vid en ägarförändring ska bl.a. gamla underskott (underskott som fanns vid utgången av beskattningsåret före det år då ägarförändringen inträffade) gå förlorade till den del de överstiger 200 % av köpeskillingen. Vid den beräkningen ska köpeskillingen reduceras för gjorda kapitaltillskott. Regeringsrätten konstaterade att det inte gällde tillskott som i sig medförde ägarförändringen. Det innebar att det var möjligt att genom en riktad nyemission förvärva aktier i ett underskotts företag utan att det påverkade gamla underskott. Den 4 juni 2009, dvs. nästan två år efter regeringsrättens avgörande, lämnade regeringen en stoppskrivelse till riksdagen med förslag om att förvärvsutgiften ska minskas med kapitaltillskott som helt eller delvis medfört ägarförändringen (Ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag, Skr. 2008/09:225). Det är svårt att förstå skälet till att regeringen så lång tid efter regeringsrättens avgörande valde att komma med en stoppskrivelse i stället för att använda den ordinarie lagstiftningsprocessen.

### Behövs stoppskrivelser?

Självklart kan det finnas argument för en stoppskrivelse när det visar sig att praxis tar en oväntad vändning som ger utrymme för skatteundandragande. Stoppskrivelser har också använts som ett första steg vid införandet av ny lagstiftning. Många stoppskrivelser är dock inriktade på förhållanden som varit kända under relativt lång tid. Det föranleder frågan om stoppskrivelser används därför att lagstiftaren inte har resurser att ta tag i frågorna i tid och därför måste använda stoppskrivelser.

ILen infördes 2000 för att få en enhetlig ”teknisk” lagreglering – därefter har det tillkommit ett antal ytterligare bestämmelser. Snabblagstiftning genom stoppskrivelser innebär en risk för att terminologin inte blir konsistent. Om det vid en framtida prövning av en skatteregel visar sig att Regeringsrätten inte gör samma tolkning som lagstiftaren avsett kan det bli fråga om en ny stoppskrivelse!

## Lagstiftningsprocessen

Det borde vara självklart att lagstiftaren har resurser att följa rättsutvecklingen genom förhandsbesked och andra avgöranden för att kunna bedöma om någon ändring av lagstiftningen behövs. Underlaget för en lagändring bör vara väl genomarbetat – interna lagstiftningsprojekt ger inte samma möjligheter att ta fram ett lagförslag som ger det åsyftade resultatet. En väl genomarbetad lagstiftning minskar behovet av stoppskrivelser och leder till förutsebarhet i skattesystemet. Nu är förutsättningarna inte sådana. Efter att 2002 års Företagskatteutredning presenterade sitt slutbetänkande 2005 har förslagen på företagsbeskattningsområdet tagits fram inom departementet eller grundats på förslag från Skatteverket. Skatteverket har exempelvis tagit fram förslag om ränteavdragsbegränsning och uppföljning av de införda reglerna, avräkning av utländsk skatt, beskattning av andelar i handelsbolag och ändringar i skatbolagsreglerna.

Det verkar alltså som om sedvanligt utredningsarbete nu till stor del antingen utförs inom departementet eller lämnas över till Skatteverket. Skälen till det är oklara. Eftersom lagstiftningsarbetet är komplext kan man bara beklaga att man inte tar tillvara utredningsväsendet där personer med olika erfarenhet kan bidra till att lagförslagen blir väl beredda.

Utländska investerare ställer sig ofta frågande till omfattningen av lagändringar som inte är fullt kända förrän viss tid efter stoppskrivelsen har lämnats. Det kan i sin tur leda till minskat intresse för etableringar i Sverige. Konkurrensen är stor när det gäller valet av etablering – det är inte enbart bolagsskattesatsen som är av intresse – jfr institutet med rulings i Luxemburg och Holland som ger en möjlighet att på förhand säkerställa vilka skattekonsekvenser som är förenade med en viss transaktion eller omstrukturering.

Regeringen uttalade i budgetpropositionen för 2010 (2009/10:1, s. 157); ”Sverige ska ge goda villkor för investeringar i Sverige, genom att attrahera utländska företags lokalisering och investeringar i Sverige och genom att företag redan verksamma i Sverige ökar sina investeringar.”

Företagen behöver goda villkor för att bedriva sin verksamhet. Goda villkor innebär bl.a. att skattereglerna är väl utformade och stabila.

*Ingrid Melbi är skatterådgivare vid PricewaterhouseCoopers.*