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 Finansdepartement 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	–

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:33

Antalet har under den senaste tioårsperioden som synes varit relativt konstant. Det har dock skett en viss förskjutning under åren. Från att tidigare har 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 omfattade 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-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:33

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 underskottsföretag 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 underskottsföretag, 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!

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:33

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 Företagsskatteutredning 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 skalbolagsreglerna.

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.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:33

ANITA SALDÉN ENÉRUS

Del II Lagstiftningsarbetet i den politiska miljön

Inledning

I detta avsnitt kommer jag att beskriva hur jag, med lång erfarenhet av arbetet inom Finansdepartementet, uppfattar utredningsarbetet på skatteområdet och särskilt stoppskrivelser. Min beskrivning tar inte sikte på någon särskild period. Mina iakttagelser är generella såtillvida att de gäller oavsett regering och finansminister.

Stoppskrivelser – ett politiskt verktyg

Stoppskrivelser är ett illa omtyckt verktyg som en regering förfogar över. Såsom har framgått av Ingrid Melbis sammanställning används stoppskrivelser oavsett regering och blocktillhörighet även om man i opposition gärna kritiserar den sittande regeringens stoppskrivelser. När en regering överlämnar en stoppskrivelse till riksdagen riskerar den att få kritik inte bara från oppositionen utan även från juristkåren. Vetskapen om möjlig kritik har säkerligen en avskräckande inverkan och avhåller regeringen från att lämna stoppskrivelser i andra fall än när det bedöms som nödvändigt.

Stoppskrivelser förekommer i huvudsak i tre situationer. För det första gäller detta vid ny praxis från EU-domstolen eller Regeringsrätten. EU-domstolen underkände 2007 det danska etableringskravet i fråga om tjänstepensionsinstitut (Kommissionen mot Konungariket Danmark, mål nr C-150/04). Eftersom vår interna lagstiftning innehöll snarlika regler och ett etableringskrav i Sverige innebar EU-domstolens dom att våra regler stred mot EU-rätten. Bara ett par dagar efter domen fattade regeringen beslut om en stoppskrivelse med ändrade regler som skulle tillämpas dagen efter att skrivelsen hade lämnats till riksdagen. Normalt är det dock rättsfall från Regeringsrätten som ger upphov till stoppskrivelser, t.ex. Rå 2007 ref. 58 som gällde underskottsföretag.

Den andra situationen som kan föranleda en stoppskrivelse är uppmärksammad oönskad skatteplanering. När Skatteverket har upptäckt skatteupplägg av olika slag brukar det ganska snart bli känt på Finansdepartementet. Under senare tid har det förekommit att skatteupplägg har fått stor medial uppmärksamhet. Det effektivaste sättet att förhindra fortsatt skatteundandragande och visa handlingskraft är naturligtvis att besluta om en stoppskrivelse vari aviseras nya regler som skall gälla omedelbart. För de ansvariga politikerna blir sådan uppmärksamhet besvärande om man inte tydligt tar avstånd från skatteundandragandet. En politiker kan uppleva att allmänheten, d.v.s. väljarna, förväntar sig ett handlingskraftigt ingripande.

Den tredje situationen där det ibland krävs en stoppskrivelse är inför kommande lagändringar. Det kan till och med vara fråga om önskvärda lagstiftningsprojekt med förbättringar för berörda skattskyldiga. Slopandet av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar 2003 (prop. 2002/03:96)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:33

och införlivandet av handelsbolagen i detta system 2009 (prop. 2009/10:36) är två exempel. Genom att kapitalvinsterna gjordes skattefria kom av symmetriska skäl kapitalförlusterna att bli icke avdragsgilla. För att motverka omfattande oönskad skatteplanering med förluster innan de nya reglerna skulle träda i kraft fållades förlusterna. Reglerna tillkännagavs i stoppskrivelser med verkan dagen efter att skrivelserna överlämnats till riksdagen.

Kan stoppskrivelserna stoppas?

Alla tänker sig för noga innan man beslutar sig för att använda stoppskrivelser, så även de ansvariga politikerna. Skrivelserna ger ju inte vare sig detaljerade eller slutliga besked hur regelverket kommer att utformas vilket skapar osäkerhet för tillämparna, t.ex. företagen. Det finns inte någon garanti för att de föreslagna ändringarna i skrivelsen kommer att genomföras i sin helhet. Man vet inte ens om ändringarna som aviseras någonsin kommer att genomföras. Det enda man kan vara säker på är att ingripandet i lagstiftningen inte kan utvidgas i förhållande till vad som aviserats i skrivelsen. Å andra sidan finns det inget som hindrar regeringen från att komma med en kompletteringsskrivelse om det skulle visa sig vara nödvändigt. Allt detta är naturligtvis de ansvariga politikerna medvetna om. Ibland tar det lång tid, t.ex. efter en dom från regeringsrätten, innan en stoppskrivelse överlämnas till riksdagen. Detta behöver inte bero på resursbrist utan kan mycket väl bero på att man noga vill överväga om det verkligen är nödvändigt med en skrivelse. Men låt oss inte glömma att en finansminister under alla omständigheter är ansvarig för statsfinanserna och statens intäkter. Finansministrar kommer förmodligen även i framtiden att känna sig tvingade att ingripa mot oacceptabelt skatteundandragande. EU-domstolen och Regeringsrätten kommer säkerligen även i framtiden att överraska lagstiftaren med stoppskrivelser som följd. Min bedömning är således att stoppskrivelser kommer att lämnas till riksdagen även i framtiden.

En lagstiftning som bygger på en stoppskrivelse behöver i sig inte vara av lägre kvalitet än annan lagstiftning som tas fram inom Skatte- och tullavdelningen på Finansdepartementet. En skrivelse efterföljs alltid av en promemoria som remitteras i anslutning till att skrivelsen överlämnas till riksdagen. Remisstiden brukar inte vara kortare än normalt. Beredningen av ärendet efter att skrivelsen lämnats brukar normalt ske på samma sätt som beredningen av andra promemorior, t.ex. en departementspromemoria.

Utredning (SOU) eller tjänstemannaprodukt (DS eller PM)

Det har under senare tid blivit allt vanligare att det inte tillsätts en utredning för att ta fram förslag till lagändringar. Istället tillsätter ministern en arbetsgrupp eller så får en tjänsteman på avdelningen i uppdrag att ta fram ett förslag. De flesta jurister är nog av uppfattningen att en utredning är att föredra framför en s.k. tjänstemannaprodukt. En utredning med experter har större möjligheter att beakta flera infallsvinklar, göra en djupare analys och påtala brister i förslagen på ett tidigt stadium.

Man kan då fråga sig varför det är så vanligt med tjänstemannaprodukter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:33

Det finns flera orsaker till att politikerna väljer att överlåta utredningsarbetet till sina tjänstemän. En vanlig orsak är tidsbristen. Att tillsätta en utredning är ofta tidskrävande. Direktiv skall författas och beredas inom regeringskansliet, en process som kan ta flera månader. Att ge en tjänsteman i uppdrag att utreda en fråga är en snabb process.

Varför kan man då inte vänta några månader eller ett år och i gengäld få en välgenomarbetad och fungerande lagstiftning? Här förtjänar att understrykas att flertalet politiker inte är jurister. De saknar därför ofta insikt i och förståelse för hur krävande och komplicerat lagstiftningsarbetet i själva verket är. Politikerna har många andra hänsyn att ta och önskemål att uppfylla. De som har fått folkets förtroende att styra riket vill nog gärna behålla den positionen efter kommande val. Bland allmänheten är juristerna få och för väljarna är innehållet i lagstiftningen viktigare än själva lagstiftningsproceduren. Politikerna vill därför genomföra så mycket som möjligt av sin ideologi och politik under mandatperioden. Politierna vill m.a.o. helst att deras idéer kan genomföras om inte omedelbart så i vart fall inom en snar framtid. Det kan då ligga nära till hands att ge en tjänsteman i uppdrag att ta fram ett förslag. Ett alternativ kan vara att lämna ett uppdrag till Skatteverket.

Ibland blir det en tjänstemannaprodukt i stället för en utredning av ekonomiska skäl. Det kan helt enkelt förhålla sig som så att det under budgetåret inte finns utrymme inom utredningsbudgeten att tillsätta en utredning trots att en fråga måste utredas. En lösning som då kan ligga nära tillhands är att – i stället för att avvakta nästa budgetår – ge en tjänsteman i uppdrag att ta fram ett förslag. Man skulle kunna tro att regeringen alltid har pengar att tillsätta de utredningar som den önskar. Så är dock inte fallet. Även regeringens utgifter måste rymmas inom de av riksdagen beslutade anslagen.

Slutligen kan det vara så att man inte vill offentliggöra att ett arbete pågår för att på sätt hindra spekulationer och skatteplanering. Om ett ingripande mot ett skatteupplägg skall ske och en stoppskrivelse skall lämnas till riksdagen kan det finnas all anledning att hemlighålla utredningsarbetet. Om det blir offentligt att lagändring planeras är risken stor att skatteplaneringen tar fart.

Beredningen av promemorior

Korta remisstider anser många vara ett problem. Om det behövs för att kunna genomföra en åtgärd skickas remisser ut över sommaren när det är semestertid. Politikerna är ofta otåliga vilket riskerar att gå ut över såväl lagstiftningens kvalité som remissinstanserna. En längre remisstid skulle emellertid innebära att de föreslagna ändringarna blir försenade. Som jag tidigare nämnt är det viktigare för de flesta politiker att kunna genomföra sin politik och få till stånd ändringar än att kunna presentera lagstiftning av högsta kvalité. Jag har full förståelse för remissinstansernas frustration över att de inte ges tillräckligt med tid för att kunna lämna ett väl genomarbetat remissvar.

Något man ofta glömmer är att skattelagstiftningsprocessen är beroende av budgetprocessen. Alla förslag som påverkar statsfinanserna skall redovisas i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:33

budgetpropositionen i september även om förslagen läggs i en särproposition. Regeringen är förhindrad att senare under året lämna förslag till riksdagen som påverkar statsfinanserna om det inte föreligger synnerliga skäl såsom under finanskrisen hösten 2008. Eftersom så gott som alla skatteförslag påverkar statsfinanserna måste de vara redovisade i budgetpropositionen och ingår som en del i förhandlingarna mellan de partier som samarbetar med eller ingår i regeringen. Först efter årsskiftet kan budgetpåverkande förslag lämnas i en tilläggsbudget. Remisser som skickas ut under första halvåret måste därför i princip besvaras i början på augusti om förslagen skall kunna träda i kraft vid nästa årsskifte.

Jag har arbetat på Skatte- och tullavdelningen på Finansdepartementet under 14 år. Jag har ofta hört talas om att kraven på att allting skall gå skyndsammare har ökat över lag. Jag har därför förståelse för politikernas brådska med att genomföra ändringar i skattelagstiftningen. Kraven på snabbhet är dock inte mer påtaglig på skatteområdet än på många andra lagstiftningsområden. De som har fått folkets förtroende vill leva upp till det. Det är dock enligt min mening bekymmersamt att kvalitén på skattelagstiftningen blir lidande med större osäkerhet för de skattskyldiga. Risken ökar också för att det blir fel i regelverken vilket även kan gå ut över det fiskala intresset. Det finns också risk för att skattesystemet på sikt inte kommer att hänga ihop eftersom systemet inte vårdas. Även fiscus har därför ett intresse av en god beredning som kan säkra kvalitén i produkterna. Jag har inget annat förslag till åtgärd för att åstadkomma mer tid för eftertanke i lagstiftningsarbetet än att problemen borde uppmärksammas och diskuteras i mycket större omfattning än vad som hittills har skett.

Anita Saldén Enérus är regeringsråd.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:33