

Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet?

– en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD

1 Inledning

En rättsstat är beteckningen på en stat där rättssäkerhet råder. Denna åstadkoms genom att lagar och andra förordningar antas genom en etablerad process och att alla samhällsorgan är förpliktade att följa dem och också gör det. Detta ger den enskilde medborgaren ett skydd mot övergrepp från samhällets sida.

Ett system med rättssäkerhet innebär också frihet från godtycke för den enskilde. Varje enskilt fall behandlas i enlighet med det etablerade regelsystemet och den enskildes rättigheter skyddas därmed mot makthavarens godtycke.

Enligt Montesquieus maktodelningslära är den första statsmakten den lagstiftande, den andra den verkställande och den tredje den dömande. Ett viktigt inslag i denna struktur är att domstolarna ska vara självständiga.¹ Den tredje statsmakten blir då garanten för medborgarnas skydd mot övergrepp från den andra statsmakten.

En viktig juridisk rättsgrundsats, som är nödvändig för att garantera rättssäkerheten, är legalitetsprincipen. Denna innebär att offentliga organs beslutanderätt måste ha stöd i lag och att en lagregel inte får tillämpas utanför dess språkliga betydelseområde. På skatteområdet brukar den illustreras med det latinska uttrycket ”*nullum tributum sine lege*”, ingen skatt utan lag. Detta innebär att ett skatteanspråk måste kunna uttolkas i själva lagen och får t.ex. inte enbart grundas på motivuttalanden.

Det som utmärker de domar som diskuteras i denna artikel är att de behandlar områden inom skatterätten där utformningen av lagregleringen på objektiva grunder kan ifrågasättas överensstämma med det i lagstiftningsärendet uttalade syftet med den. Jag har valt att beskriva rättsfallen ganska ingå-

¹ Se t.ex. följande citat från hemsidan Sveriges domstolar: ”Domstolarna utgör stommen i det svenska rättsväsendet. De är oberoende och självständiga i förhållande till riksdag, regering och andra myndigheter. Med respekt för varje individ och genom ett objektivt och opartiskt synsätt strävar domstolarna efter att uppnå målet för det svenska rättsväsendet – den enskildes rättstrygghet och rättssäkerhet.”

ende, detta för att ge läsaren en möjlighet att göra en egen bedömning utan att själv behöva göra en grundlig skatteutredning.²

De tre domarna är i tur och ordning HFD:s dom den 16 december 2010 i mål nr 4796-10, HFD:s dom 21/10 2011 i mål nr 2022-11 och HFD:s dom den 6/12 2011 i mål nr 5633-10. Det ska framhållas att jag varit ombud i dessa rättsfall.

2 ROT-avdrag, egen bostad (förhandsbesked)

2.1 Omständigheterna

X äger tillsammans med sin hustru en jordbruksfastighet. Avsikten är att bostaden på denna fastighet ska hyras ut till en inte närstående person. Efter det att den nye hyresgästen flyttat in kommer en hantverkare att anlitas för att vidta byggnadsåtgärder på småhuset (bostadsbyggnaden). I ansökan om förhandsbesked klargjordes att de åtgärder som skulle vidtas var sådana som enligt 67 kap. 13a § IL berättigar till skattereduktion för hushållsarbete. Fråga var således om s.k. ”ROT-avdrag” kunde beviljas eller inte.

2.2 Den aktuella lagregleringen

I 67 kap. 15 § IL anges under rubriken ”Villkor för skattereduktion” att för skattereduktion (RUT-avdrag och ROT-avdrag) krävs

”... att det utförda hushållsarbetet är hänförligt till den som begär skattereduktion eller dennes förälders hushåll.”

I 67 kap. 13 § IL ges följande definition av reduktionsberättigande ”RUT-avdrag”

”Med hushållsarbete avses vid tillämpningen av detta kapitel följande, 1. Städ-
arbete ... som utförs i bostaden, 2. ... utförs i bostaden, 3. utförs i eller i nära
anslutning till bostaden, 4. ... utförs i nära anslutning till bostaden, 5. ... utförs
på tomt eller i trädgård i nära anslutning till bostaden, 6. ... utförs i eller i nära
anslutning till bostaden ..., 7. ... utförs i eller i nära anslutning till bostaden ...”.

I 67 kap. 13a § IL ges följande definition av reduktionsberättigande ”ROT-
arbete”

”Som hushållsarbete räknas vid tillämpning av detta arbete även reparation ... av
ett småhus som ägs av den som begär skattereduktion.”

² Jag anser det är viktigt att så många intresserade som möjligt gör detta. En ryggmärksreflex hos många läsare är nog att ställa sig på HFD:s sida, dessutom har ju vår högsta skattedomstol per definition alltid rätt. Jag har t.ex. noterat aningslösa kommentarer om elegant lösning när konsekvensen av domarna är att den enskilde medborgarens ställning försvagas. Notera också Skatteverkets vision om ”ett samhälle där alla vill göra rätt för sig”. Något de flesta givetvis kan ställa upp på. Men hur bestämmer vi innebörden av att göra rätt för sig, ska den bygga på det lagreglerade skattesystemet eller det skattesystem som tredje statsmakten uppfattar att det borde vara. Det är således viktigt att reflektera över hur vi vill ha vårt framtida samhälle.

2.3 Rättsfrågan

Det är ostridigt att arbetet inte utförs i förälders hushåll. Frågan är om arbetet då är hänförligt till den som begär skattereduktion. Det är ju detta lagtexten anger.

Av förarbetena synes framgå att avsikten är att skattereduktionen ska förbehållas arbete hänförligt till det egna hushållet alternativt till förälders hushåll.³

2.4 Avgörandet

HFD fastställde Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked och medgav inte skattereduktion.⁴ Inledningsvis konstaterar HFD att det aktuella villkoret formulerats på varierande sätt.

”Enligt den ursprungliga texten i 5 § 1 lagen (2007:346) om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete skulle hushållsarbetet vara hänförligt till ”sökandens eller dennes förälders hushåll”. När bestämmelsen utvidgades till att om fatta vissa fall av löneförmån (SFS 2007:1123) uppstod en oklarhet i och med att ”sökandens” ersattes av ”den som ansöker om eller begär skattereduktion”.

Genitivformen (”sökandens”) föll alltså bort och den återkom inte när villkoret togs in i 67 kap. 15 § IL. Liksom den närmast föregående formuleringen är den nya formuleringen språkligt inte helt klar. Med beaktande av vad Skatterättsnämnden anfört bör bestämmelsen tolkas på det sätt nämnden gjort.”

SRN:s resonemang som HFD alltså instämde i var följande:

”Att villkoret skulle avse endast utgifter för arbete hänförligt till det egna hushållet eller förälders hushåll, dvs. egen eller förälders permanent- och fritidsbostad, kan inte klart utläsas av bestämmelsen. Å andra sidan kan uttrycket ”hänförligt till” knappast syfta på ägandet av småhuset eftersom den begränsningen av möjligheten till skattereduktion redan gjorts i kapitlets 13 a §. Det anförda talar för att 67 kap. 15 § första stycket IL innebär ett tillkommande krav. Sett till bestämmelsernas uppbyggnad och inbördes sammanhang ligger det enligt Skatterättsnämndens uppfattning närmast till hands att, i likhet med vad som uttryckligen gäller för hushållsarbeten i 13 §, läsa in att arbetena ska utföras på ett småhus där ägaren, eller hans förälder, har sin bostad.

Av förarbetena till förslaget att utvidga skattereduktion för hushållsarbete även till ROT-arbete framgår att syftet varit att åstadkomma en sådan avgränsning. Till det kan fogas att Lagrådet i sitt yttrande konstaterade att samma villkor och förutsättningar som gällde för skattereduktion för hushållsarbete skulle komma att gälla för ROT-arbete.”

³ Se prop. 2008/09:178 s. 28f.

⁴ Dom den 16 december 2010 i mål nr 4796-10 (SRN:s beslut 30 juni 2010 i ärende dnr 134-09/D).

2.5 Kommentarer

HFD:s avgörande är en ren ändamålstolkning då lagtexten är oklart formulerad, något som också SRN och HFD konstaterar.

I sitt avgörande har HFD beaktat vad SRN anför. Nämndens bedömning är att 15 § första stycket IL innebär ett tillkommande krav eftersom begränsningen till ägandet av småhuset redan gjorts i 13a §. Detta tillkommande krav skulle då vara att arbetena ska utföras på ett småhus där ägaren eller dennes föräldrar har sin bostad.

Vad SRN och HFD då bortser ifrån är att det på motsvarande sätt finns en koppling för "RUT-arbete" mellan 67 kap. 13 § och dess 15 § och att i den 13 paragrafen redan finns en begränsning till sökandens bostad. Frågan är då vilket tillkommande krav som 15 § innebär för "RUT-avdrag". Då något sådant rimligen inte går att identifiera haltar nämndens tolkning högst betänkligt.

Med svepande formuleringar som "*Sett till bestämmelsernas uppbyggnad och inbördes sammanhang*" läks de uppenbara brister lagregleringen har. Frågan är hur långt man kan gå vid en sådan läkning. Det är otvistigt vad lagstiftarens syfte varit men problemet är att detta inte kommit till uttryck i lagtexten.⁵

Att i uttrycket "*krävs att det utförda hushållsarbetet är hänförligt till den som begär skattereduktion*" läsa in också ett krav på att arbetet ska utföras i den egna bostaden är att gå mycket långt. Enligt min uppfattning alltför långt. Man har lämnat lagtextens naturliga språkliga betydelseområde. Den *naturliga* tolkningen är istället att texten syftar på ägandet av fastigheten. Det borde vara samhället som får bära konsekvenserna av sin bristfälliga lagreglering, inte den enskilde medborgaren.

3 Ränta på äldre uppskovsbelopp (förhandsbesked)

3.1 Omständigheterna

X och hans hustru avyttrade år 1990 större delen av två jordbruksfastigheter genom tvångsförsäljning. Påföljande år förvärvade de en ny jordbruksfastighet där de också bosatte sig. Vid 1991 års taxering fick de uppskov med beskattningen av kapitalvinsten enligt den numera upphävda lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

Som förutsättning för uppskov enligt den lagen gällde att den skattskyldige förvärvade en ersättningsfastighet. Med ersättningsfastighet avsågs en fastighet som var jämförlig med den fastighet som realisationsvinsten hänförde sig till. Den år 1991 förvärvade fastigheten är en lantbruksenhet som inkomstskatterättsligt delas upp i en näringsfastighet och en privatbostadsfastighet. Vid förvärvet omfattade således fastigheten ett småhus.

⁵ Hänvisningen till Lagrådets generella yttrande är dessutom förvånande. Det avser ju inte alls en så specifik fråga som den nu aktuella och har heller inte uttalats efter en djupgående analys av lagtexternas utformning. Hierarkiskt utgör det varken lagtext eller förarbetsuttalande utan får då betydelse i kraften av argumentets styrka och som redan konstaterats i fotnoten är denna låg.

3.2 Den aktuella lagregleringen

Från och med taxeringsår 2009 har införts en ny paragraf i 47 kapitlet IL.⁶ Denna lyder som följer:

”Den som har en ersättningsbostad med ett uppskovsbelopp ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till ...”.

Med verkan från taxeringsår 2011 ändrades aktuell lagreglering:⁷

”Den som har ett uppskovsbelopp ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till ...”.

3.3 Rättsfrågan

För att finansiera 2007 års omläggning av bostadsbeskattningen infördes bl.a. ränta på skattekrediter hänförliga till uppskjuten beskattning av vissa kapitalvinster.⁸ I förarbetena till denna lagreglering anges att utgångspunkten för den reformerade bostadsbeskattningen är att den i sin helhet ska finansieras inom bostadssektorn.⁹ Avsikten kan därmed inte vara annan än att räntan endast ska påföras sådana fastigheter som får sänkt fastighetsbeskattning, således främst fastigheter med bostadsbyggnader.¹⁰

Den nya lagregleringen gäller otvetydigt för uppskov som beviljats med stöd av den uppskovsreglering som finns i IL. X och hans hustru har emellertid medgivits uppskov enligt en särskild lag från 1978. Rättsfrågan är därmed om schablonintäkt enligt 47 kap. 11b § IL ska påföras uppskov enligt 1978 års uppskovslagstiftning.

Inledningsvis kan konstateras att frågan om uppskov enligt äldre lagstiftningar också ska påföras schablonintäkt inte tagits upp i samband med 2007 års lagstiftning om schablonintäkt.¹¹ Enligt den ursprungliga lagtexten från 2007 krävdes för schablonintäkt att två rekvisit var uppfyllda. Fråga ska vara om en ersättningsbostad och om ett uppskovsbelopp.

Begreppet ersättningsbostad infördes 1993 och tillämpas på avyttringar som skett den 8 september detta år och därefter.¹² Tidigare medgivna upp-

⁶ Paragraf 11b som infördes genom SFS 2007:1419.

⁷ SFS 2009:1409.

⁸ Prop. 2007/08:27. Införandet av schablonintäkten är en teknik som valts för att räntebelägga den skattekredit som finns vid uppskjuten beskattning av kapitalvinster. Räntebeläggningsen är i sin tur en del av omfördelningen av skatteuttaget för bostadssektorn så att den löpande beskattningen sänks medan skatteuttaget knutet till avyttringar av bostäder höjs.

⁹ Prop. 2007/08:27 s. 64.

¹⁰ De fastigheter som påförs den skatt som benämns kommunal fastighetsavgift.

¹¹ Enligt 1978 års uppskovslag kunde uppskov medges i två fall. Det ena fallet gällde fastigheter som togs i anspråk genom expropriation eller vissa andra tvångsmässiga förfaranden. Dessa ”tvångsfall” fördes i samband med 1990 års skattereform över till reglerna om ersättningsfond. Det andra gällde avyttringar av villa- eller jordbruksfastigheter. Det krävdes bl.a. annat förvärv av en ersättningsfastighet och en bosättning på denna. Det kan särskilt anmärkas att uppskov medgavs med hela vinsten även när en jordbruksfastighet avyttrades. Ersättningsfastigheten skulle antingen vara en schablontaxerad villa eller jordbruksfastighet.

¹² SFS 1993:1469, Lag om uppskovsavgift vid byte av bostad.

skov hanterades genom en direkt lagreglering i 25 kap. 8 § SIL utan att ange att fastigheten med uppskovet klassificerades som ersättningsbostad.¹³

I samband med IL:s införande reglerades direkt i 45 kap. 27 § IL att om uppskov erhållits enligt 1978 års uppskovslag ska anskaffningsutgiften för ersättningsfastigheten minskas med detta uppskov. Parallellt erinras i första stycket samma lagrum om att det i 47 kap. 11 § IL finns bestämmelser om minskning av anskaffningsutgiften när uppskovsavdrag har gjorts. Inte heller genom denna lagstiftning blir aktuella fastigheter ersättningsbostäder.

Reglerna ändrades sedan 2006 och 45 kap. 27 § IL slopades. Någon direkt reglering som medför att fastigheter med uppskov enligt 1978 års uppskovslag utgör ersättningsbostad införs inte heller vid denna lagreglering.¹⁴

Begreppet uppskovsbelopp infördes genom samma lagstiftningsärende 2006. Det nya begreppet ersatte det tidigare använda begreppet uppskovsavdrag. I övergångsbestämmelserna anges att kapitalvinster som omfattas av uppskov enligt 1978 års lag efter lagens ikraftträdande ska anses som uppskovsbelopp.

Det nu anförda visar att endast ett av de i 2007 års lagstiftning två lagreglerade rekvisiten för påförande av schablonintäkt uppfylls vid en strikt tolkning av lagtexten utifrån ordalydelsen.

Denna omständighet påpekades av länsrätten i Skåne län i samband med ett helt annat lagstiftningsärende.¹⁵ Detta föranledde en lagändring där man tog bort kravet på det inte uppfyllda rekvisitet. I propositionen uttalades att bestämmelsen behövde ändras så att räntebeläggningsen endast är beroende av förekomsten av ett uppskovsbelopp.¹⁶

3.4 Avgörandet

Mot bakgrund av 2009 års förändrade lagreglering kanske läsaren möjligen förväntar sig ett avgörande för tid innan den nya lagregleringen som är positiv för den enskilde medborgaren. Den oklarhet som uppenbarligen finns både

¹³ Det markerades särskilt att denna reglering inte avsåg den nya lagstiftningen.

¹⁴ Proposition 2006/07:19.

¹⁵ Prop. 2009/10:33 som gäller vissa fastighetsrättsliga skattefrågor. Det kan särskilt anmärkas att lagförslaget i denna del inte har remissbehandlats. Enligt 7 kap. 2 § RF ska vid beredning av regeringsärenden behövliga upplysningar inhämtas från berörda myndigheter. I den omfattning som behövs ska tillfälle lämnas sammanslutningar och enskilda att yttra sig. I 12 kap. 10 § RF finns bestämmelser om lagprövning. De innebär bl.a. att om ett offentligt organ finner att stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid tillkomsten av en föreskrift, får föreskriften inte tillämpas. Frågan var uppe i SRN som dock ansåg att en bedömning av om beredningskravet har uppfyllts i fråga om den aktuella lagändringen inte lämpar sig att göra inom ramen för ett förhandsbesked. Ansökan avvisades därför i denna del.

¹⁶ Se proposition 2009/10:33 s. 45. Det kan också noteras att Skatteutskottets majoritet uttalade i betänkande 2009/10:SkU 15 att det av 2007/08:27 s. 121 skulle framgå att räntebeläggningsen ska avse samtliga uppskovsbelopp. Detta kan mot bakgrund av det uttalade syftet i samma propositions s. 64 (se fotnot 8 ovan) ifrågasättas. Det är nog istället så att man i 2007 års lagstiftningsärende inte uppmärksammat 1978 års uppskovsreglering. Jag kan här berätta att undertecknad var uppbokad för ett besök i skatteutskottet inför utskottets behandling av frågan. Det inställdes dock, enligt uppgift eftersom Finansdepartementet ansåg det obehövt. (Sic!)

vad gäller lagreglering och syfte borde ju gå ut över samhället och inte den enskilde. Så blev emellertid inte fallet utan HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gäller taxeringsår 2009 och 2010.¹⁷

Domstolen konstaterade inledningsvis att kapitalvinster som omfattas av uppskov enligt 1978 års uppskovslag ska anses som uppskovsbelopp vid tillämpning av 47 kap. IL. Sedan ställer domstolen frågan: *Frågan är om X:s uppskovsbelopp hänför sig till en ersättningsbostad.*

”Den år 1991 förvärvade fastigheten omfattade vid förvärvet ett sådant småhus som avses i 47 kap. 5 § IL. Högsta förvaltningsdomstolen finner därför att fastigheten ska anses som en ersättningsbostad enligt den bestämmelsen. Av det följer att schablonintäkt ... ska tas upp på det uppskovsbelopp som hänför sig till fastigheten.”

3.5 Kommentarer

Utgången i målet medför att syftet med finansiering enbart från bostadssektorn inte följs.¹⁸ Vidare medför utgången att 2009 års lagändring inte hade behövts. Det finns således något annat som har påverkat HFD:s bedömning även om det inte uttryckligen uttalats i målet.

Enligt 47 kap. 11 § IL ska uppskovsbelopp återföras till beskattning vid avyttring av ersättningsbostad. För att bestämmelsen ska kunna tillämpas när det är fråga om uppskovsbelopp enligt tidigare uppskovslagstiftningar krävs att det inte finns något hinder mot att den ersättningsfastighet som avyttras kan anses som en ersättningsbostad i bestämmelsens mening.

Det är således inte osannolikt att HFD haft även denna konsekvens i åtanke när man tog ställning i målet. Jag kan också notera att domstolen på intet sätt berör vilket syfte som finns bakom aktuell lagreglering, vilket möjligen talar för denna tanke. Syftet, sett isolerat bara till räntefrågan, kan ju inte vara annat än att räntan enbart ska påföras vinster hänförliga till bostadssektorn.

Det som är förvånande med HFD:s avgörande är att domstolen i domskälen direkt uttrycker att den år 1991 förvärvade fastigheten omfattar ett sådant småhus som avses i 47 kap. 5 § IL.

Jag tror de flesta kan vara överens med mig att, eftersom Inkomstskattelagen tillkom först 1999, kan denna fastighet vid förvärvet 1991 omöjligen vara bebyggt med ett småhus som omfattas av en kommande lagreglering. Där emot kan småhuset vara sådant att det om det förvärvats efter lagregleringens införande utgjort en ersättningsbostad. Men det har det ju inte gjort.

¹⁷ HFD:s dom 20111021 i mål nr 2022-11 (SRN:s beslut 20110317 i ärende dnr 58-09/D). Enligt min bedömning kunde HFD inte ansluta sig till SRN:s motivering bl.a. då nämnden direkt uttryckt att uttrycket ersättningsbostad i 11 § har en vidare betydelse än motsvarande uttryck i 5 §. Det känns som orimligt att en generell definition av ett uttryck som ges i ett kapitel i IL inte ska tillämpas när en paragraf med samma uttryck i samma kapitel prövas.

¹⁸ Det principiellt korrekta hade givetvis varit att i lagreglering proportionera uppskovsbeloppet mellan näringsfastighetsdel och privatbostadsdel. Det var detta jag avsett ta upp vid mitt inställda besök hos Skatteutskottet.

Skulle denna lagtolkningsteknik få generell tillämplighet innebär det väl att övergångsregler är överflödiga. Den vid varje tidpunkt gällande lagregleringen får då alltid en automatisk retroaktiv effekt.

4 Återföring av skogsavdrag

4.1 Omständigheterna

X äger en skogsfastighet och har under innehavstiden gjort skogsavdrag. Han ger bort fastigheten till sin dotter Y. Denne avyttrar en tid därefter fastigheten.

4.2 Den aktuella lagregleringen

När en skogsägare avyttrar skog finns möjlighet att medges s.k. skogsavdrag.¹⁹ Skälet för detta är att kapitaluttag inte ska beskattas.²⁰ Skogsavdraget bestäms som en del av anskaffningsvärdet för fastigheten.

När en fastighet säljs beräknas vinsten genom att bl.a. fastighetens anskaffningsvärde kan dras av. I den mån skogsavdrag har beviljats under innehavstiden medges därmed dubbelt avdrag för samma kostnad. Detta är givetvis principiellt felaktigt. För att hantera detta finns regler om återföring av vissa avdrag i inkomstlagen näringsverksamhet.²¹

Som framgår av 26 kap. 2 § IL ska bl.a. värdeminskingsavdrag på byggnader och markanläggningar, skogsavdrag och substansminskingsavdrag återföras till beskattning då en näringsfastighet avyttras. Lagregleringen är mycket tydlig om överlåtaren själv medgivits dessa avdrag. Frågan är mer oklar om fastigheten övertagits genom benefikt fång.

I 26 kap. 1 § tredje stycket hänvisas till vissa föreskrifter enligt vilka skattemässig kontinuitet ska gälla vid benefika överlåtelser i vissa fall. För byggnader gäller enligt 19 kap. 18 § att om en sådan förvärvas genom benefika fång *"inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskingsavdrag ..."* och för markanläggningar gäller enligt 20 kap. 12 § IL att förvärvaren, om en fastighet förvärvas genom benefikt fång,

¹⁹ Se 21 kap. 4–20 §§ IL.

²⁰ En person som sätter in pengar på ett bankkonto ska enbart beskattas för avkastningen, räntan, men inte när kapitalet tas ut från kontot. På samma sätt ska en person som förvärvar skog beskattas för avkastningen, nämligen värdet av tillväxten och värdeförändringen på skogen. För att undvika skatteuttag på uttaget av skog måste den sålda skogens anskaffningsvärde identifieras. Det görs schablonmässigt genom skogsavdraget.

²¹ Se 26 kap. IL. Ett alternativ till denna lagreglering hade kunnat vara att istället för att återföra avdraget i inkomstlagen näringsverksamhet justera omkostnadsbeloppet. En sådan ordning har valts i våra nordiska grannländer. I min avhandling från 2003 *"Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet – Arbetsinkomst eller kapitalinkomst?"* ifrågasätter jag den svenska ordningen. I den mån skogsavdraget dimensionerats rätt leder dagens reglering till beskattning av kapitaluttag. Utformningen av skogsavdraget har varit föremål för en utvärdering av skatteutskottet (Rapport från riksdagen 2007/08:RFR13 Skatteutskottets uppföljning av skogsbeskattningen) och denna utvärdering visade inte att dagens bestämning var felaktig. Dagens reglering av återföring medför därmed en principiellt felaktig beskattning.

”inträder ... i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningsskatt ...”

För substansminskningsskatt finns ingen hänvisning från 26 kap. IL, däremot en reglering i 20 kap. 28 § IL.

”Om en fastighet där en naturtillgång har börjat utvinnas övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller skatt för substansminskningsskatt.”

För skogsavdrag finns varken en hänvisning från 26 kap. IL eller en allmän reglering om kontinuitet. Däremot finns en reglering om kontinuitet i 21 kap. 16 § IL som, i vart fall enligt lagtextens utformning, enbart gäller i en specifik situation.

”Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, gäller vid beräkning av förvärvarens avdragsutrymme följande ...”

4.3 Rättsfrågan

Finns det en allmän oregrerad kontinuitetsprincip som ska tillämpas efter benefika överlåtelse av fastigheter? Om så inte är fallet, finns det lagreglerat en ordning som anger att återföring av skogsavdrag ska ske vid avyttring av näringsfastighet som erhållits genom benefikt fång och där överlåtaren gjort skogsavdrag?²²

4.4 Avgörandet

HFD upphävde kammarrätten i Sundsvalls dom och återförde skogsavdragen till beskattning.²³ HFD:s majoritet redogjorde initialt för de regler som gäller för att beräkna en skogsägares avdragsutrymme och konstaterar att det är avdragsutrymmet som avgör de framtida möjligheterna till avdrag.

”För den som förvärvar en fastighet genom gåva eller annat benefikt fång bestäms avdragsutrymmet enligt 21 kap. 16 §. Bestämmelserna innebär att det gäller kontinuitet på så sätt att förvärvaren dels tar över den tidigare ägarens anskaffningsvärde, dels anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

AA anses alltså självt ha gjort skogsavdrag. Avdragen ska återföras till beskattning enligt 26 kap. 2 § första stycket 2 IL.”

HFD:s minoritet konstaterade inledningsvis att skogsavdrag enligt 26 kap. 2 § första stycket IL ska återföras vid försäljning av en näringsfastighet men också att det inte anges att säljarens återföringsskyldighet, om fastigheten förvärvats genom benefikt fång, även omfattar skogsavdrag som gjorts av en tidigare ägare. Därefter noterar minoriteten att 26 kapitlets hänvisningar om

²² Frågeställningen tar jag också upp i min avhandling från 2003, s. 299–301.

²³ HFD:s dom den 6/12 2011 i mål nr 5633-10 och Kammarrätten i Sundsvalls dom den 15 juli 2010 i mål nr 1902-09.

kontinuitet inte avser återföring av skogsavdrag samt att någon allmän kontinuitetsprincip inte slagits fast i lag eller praxis.

”Bestämmelser som avser förvärv av skogsmark genom t.ex. gåva finns i 21 kap. 16 §. De anges uttryckligen avse beräkning av förvärvarens utrymme för skogsavdrag vid förvärv genom arv, gåva eller på liknande sätt och kan inte förstås så att de även gäller återföring av sådana avdrag.

Det framstår visserligen som följdriktigt att skattemässig kontinuitet bör gälla även när det gäller återföring av skogsavdrag. I avsaknad av en tydlig föreskrift i lag skulle emellertid en tillämpning av en kontinuitetsprincip till enskilds nackdel stå i strid med legalitetsprincipen. Skatteverkets överklagande kan därför inte vinna bifall.”²⁴

4.5 Kommentarer

Av domen torde man kunna dra slutsatsen att det inte finns en allmän och generell oreglerad kontinuitetsprincip vid överlåtelse av fastigheter. Detta framgår tydligt av minoritetens skiljaktiga mening men också av den omständigheten att majoriteten inte hänvisade till en sådan utan gick på en tolkning av en specifik bestämmelse.

Den lagtext majoriteten hänvisar till har dock ett uttryckligen reglerat tillämpningsområde, detta anges vara ”beräkning av förvärvarens avdragsutrymme”, inget annat. Någon koppling mellan återföring och övertagarens avdragsutrymme finns vidare inte.

HFD:s majoritet tolkar dock bestämmelsen mer generellt och anger att gåvotagaren själv anses ha gjort de övertagna skogsavdragen. Det bör noteras att förvärvarens avdragsutrymme regleras för tre situationer. Omfattar förvärvet all mark eller all skogsmark hos den tidigare ägaren respektive bara en del av den produktiva skogsmarken hos denne övertas vid beräkning av anskaffningsvärde och avdragsutrymme den tidigare ägarens skattemässiga situation.

Så är dock inte fallet om förvärvet omfattar mindre än 20 procent av värdet av all skog och produktiv skogsmark i näringsverksamheten och fråga inte är om en ideell andel av en fastighet. Då anses den nye ägarens anskaffningsvärde

²⁴ Kammarrätten motiverade sitt avgörande enligt följande: ”Lagreglernas innebörd enligt ordalydelsen är klar. Det framgår inte av lagens övriga text att det skulle vara orimligt att någon skattemässig kontinuitet inte skulle finnas lagreglerad för skogsavdrag. Det förhållandet att lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget i viss mån talar mot att så skulle vara fallet kan, med hänsyn till legalitetsprincipen, inte föranleda att en skattemässig kontinuitet tillämpas i förevarande fall när denna inte finns lagstadgad. Det finns således inte någon bestämmelse i IL som direkt reglerar den skattemässiga kontinuiteten avseende skogsavdrag och kontinuiteten i detta fall kan, särskilt med beaktande av legalitetsprincipen, enligt kammarrättens mening inte heller anses följa av en oreglerad generell kontinuitetsprincip (jfr RÅ 2001 not 196).

Mot bakgrund av det anförda finner kammarrätten att en enskild vid avyttring av en näringsfastighet som erhållits som gåva inte är skyldig att återföra skogsavdrag som givaren av fastigheten har gjort. AA:s överklagande ska därför bifallas.”

och avdragsutrymme vara noll och följaktligen kan inte heller denna själv anses ha gjort överlåtarens skogsavdrag.²⁵

Det torde vara helt otvistigt att regleringen för detta fall inte medför att en kontinuitet mellan överlåtare och övertagare finns vad gäller skogsavdrag. Denna omständighet talar givetvis även den emot möjligheten till en tolkning som den HFD:s majoritet gjorde. Omständigheten är inte med ett ord kommenterad i domen.

Jag kan inte se annat än att majoriteten i HFD känt sig så bunden av lagstiftarens syfte med regleringen och de konsekvenser i form av skattebortfall en annan tolkning skulle riskera att innebära, att den valt att bortse från den tydliga lagtextens språkliga betydelseområde.

5 Sammanfattande kommentarer

Jag kan inledningsvis konstatera att HFD i ett av de tre rättsfallen ger en lagtext retroaktiv verkan på ett sätt som jag har svårt att se har stöd av lag. Det säger sig självt att en ny lagtext där man inför t.ex. en klassifikation av en fastighet medför att de fastigheter som uppfyller lagregleringens kriterier får denna klassifikation. Denna nya klassifikation kan dock givetvis aldrig uppkomma för tid före lagregleringens giltighet.²⁶

När det gäller begreppet ”ersättningsbostad” är det en term som inte fastställs löpande för varje år utan vid en viss tidpunkt. I detta fall för det beskattningsår då fastigheten avyttrats (och yrkande om uppskov görs). Om en fastighet avyttras tidigare än detta beskattningsår kan en senare lagstiftning inte medföra att fastigheten får denna karaktär om inte detta särskilt lagregleras. Återigen karaktären ”ersättningsbostad” ges ju vid en viss historisk tidpunkt.²⁷

Vad HFD åstadkommer är dessutom en disharmoni med ”ränteregleringens” syfte men som jag visat ovan skulle en tolkning utifrån lagtextens ordalydelse leda till att tolkningen av andra lagrum strider mot lagstiftarens uttalade syfte vad gäller dem. En värdering av ”räntefrågan” gentemot konsekven-

²⁵ Detta torde väl också innebära att återföring inte ska ske i de fall då ”20-procentsregeln” är tillämplig och fråga inte är om en delavyttring. I sistnämnda fall kvarstår ju den latent återföringsskyldigheten på den behållna fastighetsdelen vilket inte är fallet om överlåtelsen omfattar en hel skogsfastighet som omfattas av ”20-procentsregeln”.

²⁶ Med verkan från och med taxeringsår 1991 infördes begreppet privatbostadsfastighet. De byggnader som uppfyller de kriterier som lagen kräver kommer att från och med denna taxering att klassificeras som sådan byggnad inkomstskatterättsligt. Det går dock inte att säga att de var privatbostadsfastigheter t.ex. vid taxeringsår 1989, då fanns ju inte detta skatterättsliga begrepp.

²⁷ Om fråga varit om begreppet privatbostadsfastighet hade fastigheten vid nu aktuell taxering utan tvekan bedömts vara en privatbostadsfastighet, denna klassifikation görs ju årligen. När det är fråga om begreppet ersättningsbostad är detta inte fallet. En senare förändring av begreppet eller t.o.m. införande av det medför ju inte att den nya lydelsen tillämpas även för tidigare avyttrade fastigheter med uppskovsbelopp om inte detta direkt lagreglerats.

sen att vissa uppskovsbelopp skulle bli skattefria medför sedan en prioritering att läka sistnämnda.

I de två andra rättsfallen gör HFD en tolkning av två lagrum som inte kan beskrivas på annat sätt än att man lämnar det språkliga betydelseområdet. I synnerhet domen om återföring av skogsavdrag är tydlig då man utvidgar tillämpningsområdet för paragrafen trots att detta mycket precist angivits. När det gäller ROT-avdraget lämnar man den naturliga tolkningen med stöd av ett resonemang som inte håller när motsvarande reglering för RUT-avdrag analyseras. Avsikten är att i båda fallen uppnå harmoni med det i förarbetena uttalade syftet från lagstiftarens (första statsmaktens) sida.

HFD har sammanfattningsvis i de tre diskuterade fallen lämnat de rimliga (läs möjliga) tolkningarna av en lagtext för att upprätthålla en viss ordning. En ordning som domstolen uppenbarligen anser att lagtexten i vart fall borde uttrycka. Detta sker på bekostnad av den enskilde medborgarens rätt och leder till att skatt tas ut utan stöd av lag.

Jag inledde artikeln med några rader om innebörden av begreppen rättstat och rättssäkerhet. Den läsare som håller med mig om tolkningarna av retroaktiviteten respektive lagtexternas betydelseområde måste liksom jag känna en stor olust och oro över utvecklingen.

Enligt min uppfattning kan inte dessa tre domar beskrivas på annat sätt än som en vandring från att vara en rättstat, den enskilde medborgarens rättigheter anses underordnade samhällets ambitioner. Domstolen sänder tydligt signalen om att den inte är självständig utan istället en del av ett centralt maktnätverk.²⁸

Tendensen är oroväckande. Vi får inte tillåta en degradering av legalitetsprincipen. Medborgarnas rättsäkerhet kräver att den skrivna lagtexten följs. Det säger sig visserligen självt att en skriven lagtext inte ger alla svar även om legalitetsprincipen också ger uttryck för ett krav på att lagar ska vara så tydligt utformade att de inte ger utrymme för oklarheter. Ett viktigt steg i rätt riktning är då att minska antalet snabba och alltför ofta inte tillräckligt beredda lagregleringar och istället genomföra fler utredningar med deltagande av kunniga experter utanför regeringskansliet och Skatteverket. Lagstiftning måste få ta tid. Det måste vara ett oeftergivligt krav att en lagstiftare som vill åstadkomma en viss ordning också tydligt lagreglerar denna.

Jag vill vädja om eftertanke! Brister i lagregleringen måste gå ut över fiskus och inte den enskilde medborgaren. Staten har makten att lagstifta och rätten att inom vissa ramar utnyttja denna för att kunna ta ut skatter att användas för gemensam nytta. Misslyckas staten i denna sin ambition måste det vara staten som får ta konsekvenserna av detta. Utan en tydlig lagreglering om skatteuttag måste den enskildes grundläggande rätt till sina inkomster och sin egendom gälla.

²⁸ I informella kommentarer från departementet över skogsavdragsdomen anges också att det var skönt med denna utgång, nu slapp man ändra lagen.

Medborgarna har också rätt till ett regelsystem som är förutsägbart och den givna utgångspunkten kan inte vara annat än det förväntade betydelseområdet för lagtexten. Den enskilde medborgaren ska inte behöva leta upp en massa uttalanden i förarbetena och sedan behöva göra en bedömning av hur skattedomstolarna skulle tänkas vilja ha skattesystemet. Ibland följer ju HFD lagtextens betydelseområde och ibland utvidgar man det. I vissa fall följer man förarbetsuttalanden och ibland bortser man ifrån dem.²⁹ Det korrekta skattesystemet enligt just den aktuella "sittningen" ska identifieras på ett sätt som gränsar till att utgöra lagstiftning. Något som skulle strida mot den svenska maktordningen där riksdagen givits den lagstiftande makten. Sverige tillämpar inte *common law*³⁰ som ju ger domstolarna viss lagstiftningsmakt.

Inom HFD borde man därför reflektera över om man ska fortsätta på den inslagna linjen som inte kan beskrivas som annat än att domstolen är statsförvaltningens förlängda arm. Jag vill avsluta med ett citat från Voltaire "Att vara fri är att enbart vara bunden av lagen".

Urban Rydin är chef för Skattebyrån inom LRF Konsult och skatteansvarig inom Lantbrukarnas Riksförbund. Disputerade 2003 med en avhandling som behandlade småföretags beskattning.

²⁹ Se t.ex. HFD 2011 ref. 42 där HFD bortsåg från begränsningar uttalade i förarbetena som inte hade kommit till uttryck i lagtexten. Målet avsåg tolkning av 33 kap. 5 § 3 st. IL, dvs. när vinstmedel avsatta till periodiseringsfond och expansionsfond kan räntefördelas. I lagtexten krävs endast att verksamheten upphör medan det i förarbetena förutsätts att verksamheten upphör utan att föras över till någon annan. Den uttalade begränsningen kan ifrågasättas på principiella grunder och min bedömning är att HFD velat åstadkomma en mer principiellt korrekt lagreglering och därför struntat i ett förarbetsuttalande som inte närmare motiverats och inte heller rimligen kan förstås.

³⁰ Den engelska rättsordningen.