

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2002-03-26

Närvarande: f.d. justitierådet Hans Danelius, regeringsrådet Gustaf Sandström, justitierådet Dag Victor.

Enligt en lagrådsremiss den 14 mars 2002 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Per Classon.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänt

I början av 2001 avlämnade 1998 års företagsskatteutredningar betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11). Ett huvudförslag i betänkandet är att aktiebolag, ekonomiska föreningar och vissa andra subjekt i princip inte skall beskattas för kapitalvinster på näringsbetingade andelar men å andra sidan inte få avdrag för kapitalförluster på sådana andelar. I budgetpropositionen för 2002 har regeringen förklarat att det är angeläget att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar (prop. 2001/02:1 s. 196).

I en skrivelse som beslutades och överlämnades till riksdagen den 6 december 2001 (skr. 2001/02:77) aviserade regeringen förslag

om ändringar i bestämmelserna om avdrag för kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet på delägarrätter och på andelar i svenska handelsbolag. Enligt skrivelsen skulle de kommande reglerna tillämpas på avyttringar av delägarrätter och andelar fr.o.m. den 7 december 2001. I lagrådsremissen återkommer regeringen nu med konkreta lagförslag i ämnet.

I skrivelsen och lagrådsremissen har regeringen gjort bedömningen att företagen i ökad omfattning kommer att välja att realisera kapitalförluster mot bakgrund av regeringens uttalade ambition att genomföra en lagstiftning på grundval av utredningsbetänkandet. Regeringen pekar också på att det förekommer handel med företag med kapitalförluster. Med hänsyn till detta och till det avsevärda skattebortfall som i annat fall riskerar att uppkomma föreligger enligt regeringen särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen och låta de nya reglerna gälla redan för avyttringar fr.o.m. dagen efter överlämnandet av skrivelsen till riksdagen.

Syftet med att införa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen var närmast att skapa förutsättningar för att snabbt sätta stopp för förfaranden som klart framstod som inte godtagbara (jfr prop. 1978/79:195 s. 56). Den skatteplanering som nu är aktuell synes till stor del vara av annat slag och resultatet av en anpassning från företagens sida till väntade regelförändringar. Några formella hinder mot att tillämpa bestämmelsen också i sådana fall finns emellertid inte (jfr Lagrådets yttrande i prop. 1991/92:117 s. 25 ff.). Det är riksdagens sak att avgöra om de åberopade skälen för en tillämpning av bestämmelsen är tillräckligt starka.

I skr. 2001/02:77 har regeringen tämligen utförligt och detaljerat

redogjort för innehållet i de aviserade lagändringarna. I det nu remitterade förslaget ingår vissa bestämmelser om indirekt ägande (se de föreslagna bestämmelserna i 50 kap. 14 §) som inte uttryckligt nämns i skrivelsen till riksdagen och beträffande vilka det därför skulle kunna ifrågasättas om en retroaktiv tillämpning från den tidpunkt då skrivelsen överlämnades är förenlig med 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Lagrådet finner emellertid att de berörda bestämmelserna om indirekt ägande i den remitterade lagtexten står i ett naturligt och nära samband med de aviserade lagändringarnas centrala innehåll och att de därför varit rimligt förutsebara för den som tagit del av skrivelsen. Det finns under sådana förhållanden inte tillräcklig anledning för Lagrådet att från konstitutionella utgångspunkter rikta invändningar mot att även bestämmelserna om indirekt ägande görs tillämpliga från den dag då skrivelsen avlämnades.

För närvarande är det oklart hur den kommande reformen rörande kapitalvinstbeskattningen kommer att utformas mer i detalj. Den omständigheten hindrar emellertid enligt Lagrådets mening inte att det nu införs regler som kan väntas komma att gälla under en ganska kort tid och som måste väsentligt revideras i samband med de kommande mera genomgripande lagändringarna. Lagrådet anser i och för sig att det finns goda skäl som talar för att inkomstskattelagen inte bör belastas med lagregler av kort varaktighet och ifrågasätter därför om det inte vore att föredra att de nu föreslagna bestämmelserna togs in i en särskild lag av tidsbegränsad giltighet. Om den ena eller andra tekniken skall väljas får emellertid närmast anses vara en lämplighetsfråga, varför Lagrådet inte vill av detta skäl ta ställning mot det framlagda förslaget. Inte heller i övrigt anser sig Lagrådet ha anledning att motsätta sig huvudlinjerna i detta förslag.

Lagförslaget är emellertid i vissa delar mycket komplicerat. En starkt bidragande orsak till detta är att regleringen täcker även fall där del-

ägarrätterna direkt eller indirekt ägs av handelsbolag. Till alla de regler som redan finns om utnyttjande av förluster på delägarrätter m.m. kommer nu ytterligare särregler om kvittning av förluster mot vinster. Den sammantagna bilden har därmed blivit svåröverskådlig. Lagrådet har i sin granskning särskilt inriktat sig på att försöka göra regleringen tydligare.

48 kap. 26 §

Lagrådet anser att paragrafen bör disponeras så att utnyttjandet mot kapitalvinster under det aktuella beskattningsåret regleras först. Detta utnyttjande kan ske antingen hos den juridiska person som haft kapitalförlusten (första stycket) eller hos ett koncernföretag (andra stycket). I ett nytt tredje stycke – som ersätter remissens avslutande meningar i första och andra styckena – kan bestämmelsen om utnyttjande under ett senare beskattningsår tas in.

För att ge viss stadga åt regeln om koncernutnyttjande förefaller det lämpligt att ställa som krav för att ett koncernföretag skall få utnyttja förlusten att de båda berörda företagen begär att regeln skall tillämpas (jfr 3 § andra stycket lagen /1983:1086/ om vinstdelningsskatt i lydelsen enligt SFS 1986:1234).

Med beaktande av vad som nu sagts kan paragrafen formuleras på förslagsvis följande sätt:

"Juridiska personers kapitalförluster på delägarrätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägarrätter.

Till den del en förlust inte kan dras av på detta sätt får förlusten dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på delägarrätter under förutsättning att

1. båda juridiska personerna begär det, och
2. var och en av de juridiska personerna med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till den andra juridiska personen.

Vad som återstår outnyttjat av förlusten behandlas hos den juridiska person som haft förlusten som en ny kapitalförlust på delägarrätter det följande beskattningsåret."

48 kap. 27 §

I paragrafen behandlas avdragsrätten för kapitalförluster på delägarrätter och fordringsrätter i svenska handelsbolag. I första stycket hänvisas till de allmänna reglerna om kvittning och kvotering i inkomstslaget kapital (dessa regler gäller också för handelsbolag trots att förlusterna uppkommer i inkomstslaget näringsverksamhet). Enligt det nuvarande andra stycket är kapitalförluster på "betingade" delägarrätter och fordringsrätter fullt avdragsgilla. Den del av regeln som gäller betingade delägarrätter bryts nu ut till ett nytt stycke (andra stycket i förslaget) och ges också ett helt nytt innehåll.

Lagrådet anser att regleringen blir enklare om bestämmelserna i nuvarande första stycket, i anpassad form, placeras sist i paragrafen. Vidare bör i det nya sista stycket anges att kvittning enligt 48 kap. 20 § inte skall ske i den mån kvittning kan ske enligt andra föreslagna regler.

Med beaktande av vad som nu anförts skulle paragrafen kunna formuleras enligt följande:

"I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag gäller bestämmelserna i andra - fjärde styckena.

Kapitalförluster på delägarätter vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära skall dras av mot bolagets kapitalvinster på delägarätter. Outnyttjad del av förlusten behandlas det följande beskattningsåret som en kapitalförlust enligt första meningen.

Kapitalförluster på sådana fordringsrätter vars innehav betingats av sådan rörelse som anges i andra stycket skall dras av i sin helhet.

På andra kapitalförluster än som avses i andra och tredje styckena tillämpas bestämmelserna i 19-21, 23 och 24 §§. Bestämmelserna i 20 § om avdrag mot kapitalvinster skall dock inte tillämpas i den mån avdrag mot kapitalvinster kan göras enligt bestämmelserna ovan i andra stycket eller i 50 kap. 12 § eller 52 kap. 8 §."

Det kan tilläggas att regeln om uppskjuten avdragsrätt för outnyttjade kapitalförluster i ett handelsbolag inte är helt lätt att hantera eftersom handelsbolaget inte taxeras (jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 595). I vad mån förutsättningarna för att tillämpa regeln är uppfyllda får därför prövas vid delägarrens taxering på grundval av uppgifter som handelsbolaget lämnat.

50 kap.

Under rubriken Kapitalförluster (före 9 §) finns nu rubriken Inkomstslaget näringsverksamhet (närmast före 10 §). Enligt förslaget tillkommer ytterligare rubriker närmast före 10, 11 och 12 §§. Rubriker på så många olika nivåer är knappast ägnade att främja klarhet och överskådlighet, varför Lagrådet föreslår att de särskilda underrubrikerna före 10, 11 och 12 §§ utgår.

50 kap. 11-14 §§

Enligt 50 kap. 11 § första stycket begränsas avdragsrätten för "icke betingade" andelar i svenska handelsbolag till 70 %. Enligt andra stycket är förluster på betingade andelar helt avdragsgilla, om inte annat anges i 12 §. Det intryck som ges är att 70 %-regeln är absolut och att 12 § således varken begränsar eller utvidgar avdragsrätten för handelsbolags icke betingade andelar.

För att bestämmelserna i 50 kap. 12 § skall vara tillämpliga ställs emellertid inget krav på att innehavet av handelsbolagsandelen skall vara betingat. Betingandekravet gäller nämligen enligt förslaget bara i nästa led, dvs. i fråga om handelsbolagets innehav av delägarrätt. Det föreligger därför en motsättning mellan 11 § första stycket och 12 §.

Som Lagrådet uppfattat det är syftet med lagstiftningen att ingripa mot kapitalförluster på betingade innehav av delägarrätter, oavsett om det är fråga om ett direktinnehav eller ett innehav genom handelsbolag. Det förefaller därför rimligt att begränsa tillämpningsområdet för kvittningsregeln i 50 kap. 12 § till de fall då det är fråga om ett betingat andelsinnehav. Någon anledning att slopa kravet att handelsbolagets innehav av delägarrätt skall vara betingat finns inte.

Enligt Lagrådets mening bör ordet "kapitalförlust" reserveras för den enligt 50 kap. beräknade förlusten på handelsbolagsandelen, bl.a. av det skälet att den för delägarrätten beräknade förlusten ofta – på grund av de föreslagna värderingsreglerna i 50 kap. 13 § – kommer att avvika från den kapitalförlust som räknas fram enligt de vanliga beräkningsreglerna i 44 kap. och 48 kap. Lagrådet föreslår att begreppet "värdenedgång" används i stället för "kapitalförlust eller värdenedgång".

Den föreslagna lagtexten i 50 kap. 12 § första stycket kan läsas så att den omfattar också en förlust på en delägarrätt som handelsbolaget avyttrat före delägarens förvärv av andelen. Detta torde inte ha varit avsikten. Lagtexten bör kompletteras så att det framgår att vad som skall beaktas är endast (realiserad eller orealiserad) värdenedgång som inträffat under den tid delägaren innehaft andelen.

Enligt andra meningen i samma stycke skall en kapitalförlust på en delägarrätt beaktas bara om avyttringen skett efter den 6 december 2001, dvs. den dag då regeringen i skr. 2001/02:77 lämnade riksdagen upplysningar om de nu aktuella lagändringarna. I punkt 2 i de föreslagna övergångsbestämmelserna knyts tillämpligheten av de nya lagbestämmelserna i stor utsträckning till om vissa för skattskyldigheten avgörande förhållanden inträffat efter den 6 december eller före den 7 december 2001. Den aktuella meningen har ett naturligt samband med dessa bestämmelser och synes därför böra utgå ur paragrafen och i stället infogas i övergångsbestämmelserna (se härom nedan).

Enligt förslaget gäller vid såväl direktinnehav som vid innehav genom handelsbolag att kapitalförluster på betingade delägarrätter får kvittas mot kapitalvinster på delägarrätter. I det perspektivet finns det såvitt Lagrådet kan bedöma inte anledning att särbehandla en värdenedgång på en betingad delägarrätt om det finns motsvarande värdeuppgångar på andra (betingade eller icke betingade) delägarrätter. Även om det innebär en ytterligare komplicering talar således skäl för att tillåta en kvittning.

Bestämmelsen i 12 § andra stycket som reglerar vilken kvittningsregel som har företräde kan, som framgått, placeras i 48 kap. 27 §. Regeln i 14 § att även indirekt ägda delägarrätter skall beaktas bör föras till 12 §. Om vad som får antas vara syftet med den regeln skall

uppfyllas får den justeras så att den innefattar även de fall då delägarrätterna innehas indirekt genom flera led av betingade innehav av andelar i handelsbolag eller utländska juridiska personer som avses i 6 kap. 14 §. Om det däremot i ägarkedjan finns t.ex. ett aktiebolag, skall det indirekta ägandet inte beaktas.

Med beaktande av vad som nu sagts kan 12 och 13 §§ formuleras på förslagsvis följande sätt:

"12 §

Till den del en kapitalförlust motsvarar delägarens del av en värdenedgång under delägarens innehavstid på en delägarrätt i handelsbolaget får förlusten dras av enbart mot delägarens kapitalvinster på delägarrätter. Vad nu sagts gäller bara

- om delägarrätten varit en kapitaltillgång hos handelsbolaget,
- om innehavet av andelen och delägarrätten betingats av rörelse som bedrivs av innehavaren eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå denne nära, och
- i den mån värdenedgången inte motsvaras av en värdeuppgång på en annan delägarrätt i handelsbolaget under delägarens innehavstid.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt på andelar och delägarrätter som inte innehafts av handelsbolaget utan av ett annat svenskt handelsbolag eller av en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägarna, om förhållandena är sådana att vinst eller förlust vid en avyttring av delägarrätten påverkar inkomsten hos det förstnämnda handelsbolaget.

Till den del en kapitalförlust inte kan dras av behandlas förlusten som en ny kapitalförlust vid inkomstberäkningen avseende det följande beskattningsåret.

13 §

Vid beräkning enligt 12 § av värdenedgången eller värdeuppgången på en delägar rätt skall bestämmelserna i 44 kap. och 48 kap. tillämpas. Dock skall

- bestämmelserna i 48 kap. 15 § inte tillämpas,
- som anskaffningsutgift för en delägar rätt som har förvärvats före delägarens andelsförvärv anses marknadsvärdet på delägar rätten vid tidpunkten för andelsförvärvet, och
- en delägar rätt som inte avyttrats vid tidpunkten för andelsavyttringen anses ha avyttrats då för en ersättning motsvarande marknadsvärdet.”

52 kap. 8-12 §§

Som framgår av remissen är det i viss mån oklart till vilken tillgångskategori en andel i en sådan utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 14 § hör. Eventuellt kan det bero på omständigheterna i det enskilda fallet (jfr RÅ 1992 ref. 94 och 1997 ref. 36). Vad som anförts i remissen kan tolkas så att regeringens uppfattning är att man genom den föreslagna regleringen i 52 kap. slår fast att andelar i sådana utländska juridiska personer som avses i 6 kap. 14 § alltid skall hänföras till kategorin "andra tillgångar". De nya reglerna innebär emellertid i detta hänseende inte annat än att en viss avdragsbegränsning införs för andelar av ifrågavarande slag som inte kan hänföras till annat kapitel i inkomstskattelagen (jfr 52 kap. 1 §). Regleringen tillför alltså i det aktuella hänseendet inget nytt. Vill man lägga fast rättsläget kan ett sätt vara att i sista stycket av 48 kap. 2 §

ange att ifrågavarande andelar inte är delägarrätter. Lagrådet har emellertid inte underlag för att bedöma om detta är en lämplig lösning och vilka effekter den i övrigt skulle kunna få.

Vad gäller de föreslagna bestämmelserna i 52 kap. 8-12 §§ synes det vara tillräckligt med en allmän hänvisning till reglerna för svenska handelsbolag. Bestämmelserna i 9-12 §§ torde därför kunna utgå.

I sista meningen i 52 kap. 8 § anges att kapitalförluster på delägarrätter skall beaktas endast om avyttringen skett efter den 30 juni 2002, dvs. efter det att den föreslagna lagen trätt i kraft. Närliggande bestämmelser finns redan i punkt 3 av de föreslagna övergångsbestämmelserna, och av samma skäl som angetts beträffande första stycket andra meningen i 50 kap. 12 § första stycket bör den nu aktuella meningen utgå ur paragrafen och föranleda ett tillägg till övergångsbestämmelserna (se härom nedan).

52 kap. 8 § synes kunna formuleras på följande sätt:

"Bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ om begränsad avdragsrätt för kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag skall tillämpas på motsvarande sätt i fråga om kapitalförlust på en andel i en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägarna."

Godtas det förslaget bör de föreslagna rubrikerna före 6, 7 och 8 §§ utgå.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Enligt punkt 2 skall de nya bestämmelserna tillämpas på kapitalförluster på delägarrätter och andelar i svenska handelsbolag som avyttrats den 7 december 2001 eller senare. I en andra mening anges emellertid att de nya bestämmelserna också skall tillämpas på kapitalförluster på delägarrätter och andelar i svenska handelsbolag som avyttrats före den 7 december 2001 men där den omständighet som utlöser uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § inträffat efter den 6 december 2001. I punkt 3 finns liknande bestämmelser angående andelar i vissa utländska juridiska personer.

Regleringen står, enligt vad som anförs i remissen, inte i strid med retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen eftersom kapitalförluster vid försäljningar mellan företag i intressegemenskap får dras av som kostnad först när det inträffar en sådan omständighet som nämns i 25 kap. 30 § inkomstskattelagen.

Förbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen mot retroaktiv lagstiftning i fråga om skatter och avgifter är knutet till vilka föreskrifter som gällde "när det omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten". Frågan är alltså i det nu aktuella fallet om den omständighet som utlöser avdragsrätten och som härigenom påverkar skattskyldigheten är den interna avyttringen av en tillgång inom en företagsgrupp eller den senare omständighet som medför att tillgången inte längre kommer att innehas av ett företag inom gruppen.

Förarbetena till 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen kan inte sägas ge något klart besked om vilken omständighet som i sådana situationer skall anses relevant. I det bakomliggande betänkandet sägs emellertid att den föreslagna bestämmelsen "knyter an till

reglerna om skattskyldighetens inträde” (SOU 1978:34 s. 157). Uppfattningen att den omständighet som åsyftas i 2 kap. 10 § andra stycket är den händelse som utlöser skattskyldigheten och inte den bakomliggande transaktion som grundar denna skyldighet har också fått stöd i vissa avgöranden av Regeringsrätten (RÅ 1989 ref 116 I och II).

Högsta domstolens avgörande i NJA 1986 s. 428 kan emellertid i viss mån anses tala i en annan riktning. I detta mål fann Högsta domstolen i fråga om stämpelskatt att goda skäl talade för att förvärvet av en tomträtt skulle anses vara den omständighet som enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen utlöste skattskyldigheten, trots att skattskyldighet inte inträdde förrän vid en senare tidpunkt. I doktrinen har hänvisats till att skattskyldigheten kan sägas genomgå flera utvecklingsstadier och hävdats att den potentiella skattskyldighet som uppkommer genom en rättshandling vid tillämpning av 2 kap. 10 § regeringsformen skall vara avgörande, trots att skattskyldigheten fastställs först senare genom beslut av beskattningsmyndigheten (Håkan Strömberg i Förvaltningsrättslig Tidskrift 1988 s. 125).

Det finns mot denna bakgrund anledning att känna viss tveksamhet om hur 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen skall tillämpas i olika situationer av uppskjuten skattskyldighet eller, som i nu förevarande fall, av uppskjuten avdragsrätt. Av betydelse bör rimligen vara vad som kan antas vara det centrala syftet bakom den aktuella grundlagsbestämmelsen, nämligen att den som företar en viss ekonomisk transaktion skall kunna i rimlig utsträckning förutse transaktionens skattemässiga konsekvenser.

Ett särskilt förhållande som i det nu aktuella fallet talar för att vad som utlöser avdragsrätten skall anses vara den omständighet som

medför att tillgången inte längre kommer att tillhöra företagsgruppen är att den tidigare uppkomna kapitalförlusten varit följden av en intern överlåtelse inom en och samma företagsgrupp, vilket kan utgöra ett särskilt skäl för att reducera dess skattemässiga betydelse. Lagrådet är med hänsyn härtill närmast av uppfattningen att de föreslagna bestämmelserna i punkt 2 andra meningen och punkt 3 andra meningen i övergångsbestämmelserna inte strider mot 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen.

Emellertid finner Lagrådet det osäkert hur frågan kan komma att bedömas vid en rättslig prövning inför domstol. Det finns enligt Lagrådets mening anledning att iaktta särskild försiktighet i fråga om bestämmelser vilkas grundlagsenlighet skulle kunna ifrågasättas, och Lagrådet förordar därför att de nya bestämmelserna inte görs tillämpliga på kapitalförluster grundade på avyttringar som skett före den 7 december 2001 respektive den 1 juli 2002.

Lagrådet har i anslutning till 50 kap. 12 § och 52 kap. 8 § förordat vissa tillägg till övergångsbestämmelserna. Dessa bör på grund av vad nu sagts lämpligen kunna få följande lydelse:

”2. De nya bestämmelserna i 48 kap. 26 och 27 §§ tillämpas på kapitalförluster på delägarätter som avyttrats den 7 december 2001 eller senare.

3. De nya bestämmelserna i 50 kap. 10-13 §§ tillämpas på kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag som avyttrats den 7 december 2001 eller senare. Vid tillämpning av bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ beaktas inte värdeförändringar på delägarätter som handelsbolaget avyttrat före den 7 december 2001.

4. De nya bestämmelserna i 52 kap. 6-8 §§ tillämpas på kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer som avses i 6 kap. 14 § och som avyttrats den 1 juli 2002 eller senare. Vid tillämpning av bestämmelserna i 52 kap. 8 § beaktas inte värdeförändringar på delägarrätter som den utländska juridiska personen avyttrat före den 1 juli 2002.”

Regeringsrådet Sandström anför:

Enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen knyts de tidsmässiga förutsättningarna för att ändra skatteregler i skärpande riktning till den omständighet som utlöser skattskyldigheten (och därmed i förekommande fall avdragsrätten). Vad som i olika situationer skall anses utgöra en sådan omständighet har behandlats utförligt i förarbetena (Rättighetsskyddsutredningens betänkande SOU 1978:34 s. 157-161 och prop. 1978/79:195 s. 55 ff.). Dessa uttalanden har senare åberopats i avgöranden av högsta instans (se RÅ 1989 ref. 116 I och II) och de bör vara till ledning för bedömningen även här.

I Rättighetsskyddsutredningens betänkande sägs i ett sammanfattande avsnitt att med "den utlösande omständigheten förstås det förhållande som enligt den aktuella skatte- eller avgiftslagen avgör när skattskyldigheten inträder" (s. 163). För inkomstbeskattningsdel sägs det konsekvensenligt att den utlösande faktorn i fråga om lön, pension m.m. är det förhållandet att ersättningen uppbärs. Detta gäller, sägs det vidare, även om inkomsten tjänats in långt tidigare. Skatten kan med andra ord höjas trots att den avtalade prestationen redan har utförts.

Tidigare gällde för realisationsvinster första kronans princip. Den

innebar att skattskyldighet inte inträdde vid tidpunkten för avyttringen av egendomen utan först när någon del av likviden erhöles. Vad gäller avyttringar med uppskjuten betalning konstaterades i betänkandet att "en säljare inte kan vara säker på att försäljningen kommer att bli bedömd enligt de vid avtalsslutet gällande skattereglerna, om han inte samtidigt får uppbära åtminstone någon del av köpeskillingen".

Enligt det förslag till skattereform som remitterades till Lagrådet i början av 1990 skulle första kronans princip avskaffas men behållas övergångsvis. I fråga om äldre avyttringar skulle således realisationsvinsten beskattas enligt nya regler om den första delbetalningen skedde 1991 eller senare. Med nya vinstberäkningsregler kunde detta, trots den nya låga skattesatsen om 30 %, leda till en skärpt beskattning.

Med hänvisning till uttalandena i förarbetena till grundlagsändringen godtog Lagrådet den föreslagna övergångsregleringen (prop. 1989/90:110 del 2 s. 139 ff.), dock endast såvitt avser fall där vinsten till åtminstone någon del var skattepliktig enligt tidigare regler. Lagrådet konstaterade. "Det är en helt annan fråga om vinster, som vid tiden för avyttringen var helt undantagna från inkomstbeskattning, genom senare lagstiftning kan göras skattepliktiga. Enligt lagrådets mening kan det starkt ifrågasättas om en sådan ordning är förenlig med 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen." Här kan erinras om att förhållandena i stämpelskattemålet NJA 1986 s. 428 var av motsvarande slag. Skattefrihet rådde vid avyttringstillfället medan skatteplikt gällde vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (inskrivningen).

Enligt 25 kap. 30 § skjuts avdragsrätten för en kapitalförlust upp om tillgången (i detta fall delägarrätten eller handelsbolagsandelen) avyttras till exempelvis ett aktiebolag eller handelsbolag som är i

intressegemenskap med det avyttrande företaget. Avdragsrätten inträder först när tillgångarna inte längre innehas av något företag i intressegemenskapen. Regleringen präglas, liksom den tidigare regleringen i 2 § 4 a mom. första stycket lagen (1947:576) där en annan teknik kom till användning, av synsättet att företagsgruppen i det här sammanhanget skall ses som en enhet. Innan förlusten blir definitiv för företagsgruppen skall avdrag inte komma i fråga.

Om någon externavyttring inte kommer till stånd leder internavyttringen inte till något avdrag. Detsamma gäller om ett aktiebolag vars aktier internavyttrats fusioneras med det företag som förvärvat aktierna eller med annat företag i intressegemenskapen (25 kap. 31 §). Internavyttringen grundar alltså inte mer än en i hög grad villkorad avdragsrätt.

Det har knappast gjorts gällande att en sänkning av skattesatsen (eller ändring av reglerna för beräkning av förlust) skulle ställa krav på kompletterande regler för att säkerställa att det skattemässiga värdet av en kapitalförlust enligt 25 kap. 30 § behålls vid nivån vid tillfället för internavyttringen. Motsvarande gäller i fråga om uppskjutna avdrag i den s.k. fällan (48 kap. 26 §). Här kan också nämnas reglerna för fysiska personer om obligatorisk framskjuten beskattning vid andelsbyten (48 a kap.). Klart är att betydande problem kan uppkomma med en tillämpning som inte knyter an till den tidpunkt då skattskyldigheten (avdragsrätten) faktiskt inträder. Tillämpningsproblemen med alternativa lösningar torde också ha legat bakom Rättighetsskyddsutredningens val av just den tidpunkten.

Av anförda skäl anser jag att några konstitutionella hinder mot den föreslagna övergångsordningen inte föreligger. Däremot kan det sättas i fråga om en begränsning av rätten att utnyttja ett uppskjutet avdrag kommer att fungera i tillämpningen i de fall som avses i

50 kap. och 52 kap., dvs. då värdeförändringar på delägarätter i handelsbolag och utländska juridiska personer skall beaktas.