

SkatteNytt 7-8 1998, s. 509-517

Lagrådets avstående från prövning av ny förmögenhetsskatteregels grundlagsenlighet vid 1998 års taxering

Denna artikel är fristående, men intresset för företeelsen enligt rubriken väcktes framförallt av professor Nils Mattssons artikel i samma ämne i nr 10 av SkatteNytt 1997 (s. 584-593); min infallsvinkel handlar dock inte så mycket om lagrådets kompetensområde som den mera direkta frågan, har lagrådet haft anledning att pröva det för skatterätten grundlagsfästa retroaktivitetsförbudet och vad borde ur rättssäkerhetssynpunkt det rimliga resultatet ha blivit? Om nu demokratibegreppet inte bara skall anses innehålla den parlamentariska dimensionen, utan även tillerkännas den konstitutionella dimension som kommer till uttryck i grundlagen (som här regeringsformens 2 kap. 10 § andra stycke), bör inte en rättsvårdande instans som lagrådet i framtiden få dra sig undan sin undersökningsplikt beträffande grundlagsenligheten i föreslagen skattelagstiftning med så lösa förklaringar som enligt min mening förekommit i förevarande fall.

Inledning

År 1991 beslutade riksdagen att förmögenhetsskatten skulle avvecklas successivt, för att helt upphöra 1994, men sedan beslutades i omgångar att gällande regler skulle tillämpas till och med 1997 års taxering. Tekniskt sett upphävdes den gamla lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt vid utgången av år 1991, men förlängdes alltså sedan som gällande rätt till och med 1997 års taxering. Den 29 maj 1997 beslutade emellertid riksdagen av bl.a. fördelningspolitiska skäl att en ny lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt (SFL) ändå skulle införas den 1 juli 1997 att gälla första gången vid 1998 års taxering. I den nya lagen begränsades den skattefrihet som vid 1997 års taxering gällde för sådana börsaktier, dvs. aktier noterade på Stockholms fondbörs A-lista, som noterats där efter 1991 till att gälla endast för s.k. huvuddelägare. Detta föranledde att flera bolag flyttade från A-listan till OTC- eller O-listorna för att aktieägarna skulle slippa förmögenhetsskatten, vilket regeringen fann olämpligt.

Regeringen föreslog i sin budgetproposition 1997/98:1, som lades på riksdagens bord den 19 september 1997, att en bestämmelse i den nya SFL skulle ändras, nämligen 3 § första stycket 4 SFL, och ändringen - som enligt SFS 1997:954 trädde i kraft den 30 december 1997 - innebär enligt förslaget att alla aktier som varit inregistrerade på A-listan den 29 maj 1997 eller senare förmögenhetsbeskattas vid 1998 års taxering, även om de när bestämmelsen trädde i kraft utgjorde annars förmögenhetsskattefria OTC- eller O-listeaktier.

Lagrådet hade i sitt yttrande (infört som Bilaga 2 i bet. 1997/98:FiU1) över förslaget till ändringen i 3 § första stycket 4 SFL uttalat att det inte behövde besvara frågan om en tillämpning av densamma vid 1998 års taxering strider mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, eftersom lagrådet avstyrkte att värderingen av t.ex. en O-listeaktie som avregistrerats från A-listan den 29 maj 1997 eller senare skulle ske vid avregistreringstillfället i stället för vid beskattningsårets utgång (den 31 december 1997). Jag anser att denna motivering till att underlåta en prövning av huruvida en tillämpning vid 1998 års taxering av lagändringen strider mot det grundlagsfästa retroaktivitetsförbudet inte är hållbar ur rättssäkerhetssynpunkt.

Lagändringen i den nya SFL som jag anser att lagrådet borde ha analyserat mot bakgrund av retroaktivitetsförbudet återfinns alltså i 3 § första stycket 4 SFL och lyder:

”Vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten skall som tillgång tas upp aktie i ett aktieslag som är inregistrerat vid börs i det land där aktiebolaget är hemmahörande samt marknadsnoterad aktie i ett aktiebolag som är hemmahörande i Sverige om ett aktieslag i bolaget den 29 maj 1997 var eller senare har varit inregistrerat vid svensk börs med undantag för huvuddelägares aktie.”

Lagrådets yttrande

Lagrådet uttalar i sitt yttrande under Ikraftträdande m.m. helt riktigt att 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen stipulerar att skatt i princip inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten. Sedan säger lagrådet att ”Den *tidpunkt* (min kursivering) som beträffande förmögenhetsskatten är avgörande för om skatt skall betalas är utgången av beskattningsåret. Det innebär att retroaktivitetsförbudet inte överträds genom att de nya bestämmelserna träder i kraft först den 30 december 1997.” Här gör lagrådet enligt min mening ett kardinalfel genom att dra en slutsats angående frågan om *vad* (vilken/-a omständighet/-er) som utlöser skattskyldighet med utgångspunkt i bestämmelsen om *när* skattskyldigheten inträder, vilket i och för sig är dagen efter nämnda datum - nämligen den 31 december.

Det blir ett uppenbart cirkelresonemang, vilket förklarar att lagrådet kan gå vidare och säga att ”Inte heller den *omständigheten* (min kursivering) att skatteplikten för vissa aktier gjorts beroende av om aktierna varit inregistrerade vid börs vid en tidpunkt som ligger före ikraftträdandet kan anses innebära att retroaktivitetsförbudet åsidosätts.” Omständigheten som utlöser skattskyldigheten till förmögenhetsskatt kan nämligen enligt min mening ha en utsträckning i tiden som omfattar en tidsperiod som i och för sig slutar vid beskattningsårets utgång (dvs. vid tolvslaget på nyårsaftonen den 31 december 1997), men har sin början före ikraftträdandet av förevarande bestämmelse den 30 december 1997.

Förutsättningar för den fortsatta framställningen

Jag utgår i mitt resonemang från att det handlar om en fysisk person som under 1997 (före den 30 december 1997) har förvärvat O-listeaktier (eller för den delen i förekommande fall s.k. OTC-aktier) som tidigare under samma år (den 29 maj eller senare) har funnits på A-listan (börsaktier) och att vederbörande har kvar aktierna i sin ägo över årsskiftet 1997/98.

Vederbörande har alltså förvärvat en aktie som enligt vid förvärvet gällande lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt (SFL) tillhörde en kategori tillgångar som inte var förmögenhetsskattepliktiga enligt 3 § SFL. Skall vederbörande, när skattskyldigheten till förmögenhetsskatt inträder den 31 december 1997 för förmögenhetsskattepliktiga tillgångar som denne då äger, beskattas även för nämnda O-listeaktier bara för att de den 29 maj 1997 eller senare fanns på A-listan, trots att den bestämmelse med vars stöd sådan beskattning skulle ske trädde i kraft den 30 december 1997? Enligt min mening strider en sådan beskattning mot

retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, vars första mening (huvudregel) lyder:

”Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten.”

Jag menar inte att SFL, som trädde i kraft den 1 juli 1997, inte skall gälla förvärv av egendom under tiden den 1 januari—den 30 juni 1997. Skatten är ju allmän och träffar vem som helst som äger egendom, och på det viset är den rättvis så länge omflyttning mellan olika tillgångsslag inte påverkas retroaktivt av huruvida beskattning kan ske eller ej. Det är sålunda enligt min mening ett kontinuitetskrav som skall läggas på förutsättningarna för en beskattning. Personen i mitt exempel som vid förvärvet av O-listeaktien räknade med samma behandling som en sådan gavs vid 1997 års taxering, nämligen skattefrihet, skall, i likhet med vad som gäller för O-listeaktier i övrigt, också erhålla denna vid 1998 års taxering, när förvärvet skett efter avregistreringen från A-listan 1997 men före den 30 december 1997. Grundlagen måste väl ändå sätta upp åtminstone ett så pass rättssäkert skydd att man inte skall drabbas av skatt på gamla affärer, allraminst när stödet för beskattningen som här skulle hämtas i en regel som behandlar händelser som ligger i tiden före det egna förvärvet av egendomen i fråga. När staten vill ha in pengar från de skattskyldiga utan stöd i gällande skattelagstiftning, är den i stället hänvisad till att ge ut obligationslån. När staten ”gör affärer” med befolkningen i dess egenskap av s.k. skattskyldiga föreligger givetvis inte någon förhandlingssituation; staten som borgenär i beskattningssituationer ”väljer” inte sina gäldenärer, utan skattskyldigheten för oss alla uppkommer genom faktisk handling och då är vårt enda skydd mot att 175 riksdagsledamöter mot 174 röstar igenom en skattepålaga på en gammal händelse - vilket i och för sig ur parlamentarisk synvinkel uppfyller demokratikravet - att det grundlagsfästa retroaktivitetsförbudet tar över i förhållande till en sådan lagregel, vilket alltså utgör den konstitutionella dimensionen i demokratibegreppet.

Lagändringens karaktär: stopplagstiftning, inte nytt tillgångsslag enligt SFL

Jag anser framförallt att det inte är en enda faktor som utlöser skattskyldigheten i fråga, utan den sammansatta omständigheten av ett förvärv och fortsatt ägande över den sluttidpunkt då skattskyldigheten inträder. Vederbörande tror sig ha förvärvat en O-listeaktie som tillhör ett tillgångsslag som inte är förmögenhetsskattepliktigt. Det är fel överhuvudtaget att som lagrådet tala om huruvida retroaktivitetsförbudet åsidosätts eller inte när förmögenhetsskatteplikt införs avseende ”ett helt nytt tillgångsslag genom lagstiftning före årsskiftet”. Det handlar i stället om en stopplagstiftning avseende A-listeaktien i det fall avregistrering sker, och som i mitt exempel träffar en person som tror sig ha förvärvat en icke skattepliktig O-listeaktie.

Enligt min mening måste en prövning om retroaktivitetsförbudet träffar denna situation ske med iakttagande av en strikt uppdelning av framförallt begreppen förmögenhetsskattepliktig tillgång (3 § SFL), värdering av skattepliktig förmögenhet (2 och 9 §§ SFL) och när (under vilka omständigheter) skattskyldigheten till förmögenhetsskatt uppkommer (6 § SFL). Den omständighet som taxeringsåret 1998 utlöser skattskyldighet för t.ex. en fysisk person avseende visst slag av egendom som är förmögenhetsskattepliktig, är enligt min mening att vederbörande har förvärvat den under beskattningsåret och har kvar den vid beskattningsårets utgång, dvs. en ny

ägare till exempelvis en viss aktie hinner inte tillträda före tolvslaget på nyåraftonen den 31 december 1997. Skattskyldigheten för personen i mitt exempel uttrycks i 6 § första stycket 1 SFL som lyder

”Förmögenhetsskatt för skattepliktig förmögenhet skall betalas av fysisk person som är bosatt i Sverige vid beskattningsårets utgång.”

Jag håller med lagrådet i den del dess yttrande ordmässigt beskriver att aktierna varom nu är fråga genom lagändringen ”görs skattepliktiga”, men inte i vad dess yttrande skulle utgöra stöd för att skattskyldighet skall anses föreligga vid 1998 års taxering. Som framgår strax, anser jag att den omständigheten att O-listeaktierna i mitt exempel kan anses förmögenhetsskattepliktiga inte i sig behöver innebära att skattskyldighet till förmögenhetsskatt för desamma skall anses ha inträtt bara genom innehav av dem vid utgången av år 1997.

Rättsfall angående tillämpningen av retroaktivitetsförbudet: RÅ 1989 ref 116 I och II

Beträffande förmögenhetsskatten är det som nämnts 6 § första stycket 1 SFL som stadgar om skattskyldighet för förmögenhet har uppkommit för en fysisk person bosatt här i riket. Det går inte att motivera att beskattningsåtgärder beträffande vissa aktier enligt den nya bestämmelsen i 3 § första stycket 4 SFL inte kan anses strida mot retroaktivitetsförbudet, eller att den prövningen är obehövlig, med att - såsom lagrådet gör enligt vad som ovan sägs under Inledning - hänvisa till att reglerna i 2 och 9 §§ SFL om *värderingen* av förmögenhetsskatten har beaktats genom att lagrådet har avstyrkt att den skall ske vid någon annan tidpunkt än den 31 december. Återigen, här visar sig lagrådets cirkelresonemang: att värderingen (beräkningen) sker enligt huvudprincipen i SFL innebär enligt min mening inte att frågan om skattskyldighetens räckvidd enligt 6 § första stycket 1 SFL med avseende på vilka omständigheter som utlöser just skattskyldighet till förmögenhetsskatt har besvarats. O-listeaktierna i mitt exempel är tveklöst förmögenhetsskattepliktiga från och med den 30 december 1997 på den grunden att de den 29 maj 1997 eller senare fanns på A-listan, men frågan är om en beskattningsåtgärd vid taxeringen 1998 strider mot retroaktivitetsförbudet, och då har i vart fall regeringsrätten i två rättsfall (RÅ 1989 ref 116 I och II) konstaterat att det avgörande för skattebestämmelsernas räckvidd är vilken omständighet som skall anses utlösa skattskyldigheten, här skattskyldigheten till förmögenhetsskatt.

I rättsfallet RÅ 1989 ref 116 I konstateras att det beträffande skattebestämmelsernas räckvidd är av avgörande betydelse vilken omständighet som i fråga om olika skatteformer skall anses utlösa skattskyldigheten. I fallet bedömde regeringsrätten att skattskyldighet för realisationsvinst inte skulle anses utlöst redan genom att aktier inlämnats för utbyte, utan tidigast när bolagsstämman i det förvärvande bolaget godkänt affären. Dåförtiden gällde första kronans princip i dylika sammanhang (och inte som idag avyttringsprincipen), och regeringsrätten konstaterade att i ”normalfallet” utlöses skattskyldigheten i samband med avyttringen, men om vid det tillfället ej ens en del av köpeskillingen blivit betald (eller hållits tillgänglig för lyftning) skulle den första därefter gjorda delbetalningen anses i regeringsformens mening utlösa skattskyldighet för realisationsvinst. Den omständigheten hade inte inträffat när propositionen om lagändring överlämnades till riksdagen, varför den nya regeln utan grundlagsenligt hinder kunde läggas till

grund för realisationsvinstberäkningen. I det fallet fanns alltså en fastlagd princip om vid vilken omständighets inträffande skattskyldigheten skulle anses utlöst. Så är inte fallet här, utan 6 § första stycket 1 SFL är öppen tolkningsmässigt vad gäller frågan om vilken omständighet som skall anses utlösa skattskyldighet till förmögenhetsskatt. Att motivera skattskyldighetens inträde med att - såsom lagrådet gör - hänvisa till regler om beräkningen av skatten är inte heller förenligt med nämnda fall, där regeringsrätten - helt riktigt enligt min mening - gör precis tvärtom: första kronans princip styr utlösandet av skattskyldigheten och detta i sin tur styr att beräkningen av realisationstvinstskatten kan ske enligt en ny regel. Att på motsatt sätt låta en regel om beräkning av skatt styra frågan om skattskyldighetens inträde är enligt min mening att argumentera för att en beräkningsregel (eller redovisningsregel) som det större inrymmer regeln om skattskyldigheten som det mindre. Ett sådant *argumentum a fortiori* [här ungefär: att en lagregel ”tillåter” mera (talar om beräkning av skatt) skulle i sig indikera förefintligheten av en beskattningssituation som det mindre] har samma funktion och natur som en laganalogi, vilket gör att det såsom framgår nedan enligt min mening strider mot retroaktivitetsförbudet uttryckt som den s.k. legalitetsprincipen. Enkelt uttryckt: beskattningssituationerna skall täckas av beskattningsreglerna ensamma, dvs. utan nödvändigt stöd av t.ex. beräkningsreglerna.

I rättsfallet RÅ 1989 ref 116 II hänvisas till förarbetena till 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen och uttalande där av innebörd att frågan om vilken omständighet som utlöser skattskyldigheten skall kunna avgöras ”med hjälp av ifrågavarande lags regler om skattskyldighetens inträde”. I det aktuella fallet handlade det om stämpelskatt på aktier och den omständighet som ansågs utlösa den skattskyldigheten vid ökning av aktiekapitalet var själva registreringen av beslutet därom. Att beslutet om tilldelning av aktier företagits av styrelsen i bolaget i fråga innan en skattesatshöjning skedde innebar inte att retroaktivitetsförbudet aktualiserades, när registreringen av beslutet skedde efter det att lagen som föreskrev skattesatshöjningen trädde i kraft.

Analys av retroaktivitetsförbudet i förevarande fall mot bakgrund av RÅ 1989 ref 116 I och II

Beträffande RÅ 1989 ref 116 I konstateras först att det fallet ger stöd för min analys - som jag återkommer till nedan - av retroaktivitetsförbudet uttryckt som den s.k. legalitetsprincipen, och här skall bara nämnas att det också ger stöd för min strax här nedan anförda ståndpunkt att den omständighet som utlöser skattskyldighet till förmögenhetsskatt är sammansatt av ett förvärv av egendom utan avyttring före beskattningsårets utgång. I det fallet anförde ju regeringsrätten att skattskyldigheten för realisationsvinst i ”normalfallet” skulle anses inträffa vid avyttringen, vilket ger stöd för min inställning att en köparens beskattningssituation beträffande innehav av egendom (dvs. beträffande förmögenhetsbeskattningen) måste börja med ett motsvarande förvärv.

Beträffande RÅ 1989 ref 116 II är att märka att stämpelskatten träffade bolaget självt, medan det beträffande förmögenhetsskatten handlar om en beskattningsåtgärd på ägarnivå. Det kan inte anses förenligt med det grundläggande rättssäkerhetskravet om att rättsliga beslut i hög grad skall vara förutsebara, att t.ex. en person som köpte en före detta A-listeaktie under sommaren eller hösten 1997, i tron att vederbörande inte skulle träffas av förmögenhetsskatt om den alltjämt var i dennes ägo vid utgången av beskattningsåret, beskattas för densamma vid taxeringen 1998.

Avregistreringen från A-listan den 29 maj 1997 eller senare skedde ju på initiativ av bolaget när vederbörande inte var aktieägare och sålunda saknade möjlighet att påverka, och beskattningen skulle ske med stöd av den nya bestämmelsen som trädde i kraft kanske flera månader efter förvärvet.

Enligt min mening är den rimliga bedömningen att faktorerna förvärv av egendom, t.ex. av en aktie, utan avyttring före beskattningsårets utgång utgör den sammansatta omständighet som utlöser skattskyldighet till förmögenhetsskatt för förmögenhetsskattepliktig egendom.

I fallet med stämpelskatten kunde bolagets styrelse genom ett nytt beslut ha förhindrat registreringsåtgärden beträffande det gamla beslutet när de upptäckte att skattesatsen höjts under tiden som ärendet behandlades hos myndigheten, och därmed ha undvikit att bolaget träffades av en skattebelastning. Vad hade köparen av den förmenta förmögenhetsskattefria O-listeaktien för möjlighet att slippa betala pålagan förmögenhetsskatt, när den nya bestämmelsen trädde i kraft den 30 december 1997? Allting annat oförändrat skulle den ursprunglige ägaren knappast köpa tillbaka aktien för samma pris som han eller hon själv erhöll tidigare. Om inte förändringar av skattskyldigheten till förmögenhetsskatt sker under iakttagande av att omständigheten som utlöser densamma är sammansatt på sätt som jag nyss har anfört, kan staten när som helst på det området åstadkomma retroaktiv beskattning.

Att en prövning av retroaktivitetsförbudet inte har ansetts behövlig från lagrådets sida förhindrar givetvis inte en prövning av ett verkligt fall från taxeringen som skall ske nu 1998, utan i stället borde en dylik prövning välkomnas av såväl skattemyndigheterna som skatterådgivarsidan och deklaranterna själva.

Retroaktivitetsförbudet skall vara effektivt

För andra skatteslag skulle rättssäkerhetskravet om förutsebarhet i vardagliga beslut om köp och försäljning av egendom vara uppfyllt beträffande de skattemässiga konsekvenserna helt enkelt genom att handlingsimperativet betala skatt (skattskyldigheten) måste återfinnas i en lagregel som gällde när avyttringen respektive förvärvet skedde eller, t.ex. som nyss nämnts med stämpelskatten (RÅ 1989 ref 116 II), när en registreringsåtgärd företogs, men detta skulle inte gälla just på förmögenhetsskatteområdet? Notera för övrigt särskilt beträffande RÅ 1989 ref 116 I att det dåförtiden för realisationsvinstbeskattningen gällde den s.k. första kronans princip. Det medförde att retroaktivitetsförbudet inte aktualiserades i det fallet, men i stället gäller faktiskt avyttringsprincipen idag, vilket med regeringsrättens uttalande om just en avyttring som ett ”normalfall” av när skattskyldighet skall anses inträffa också bättre överensstämmer med min inställning om att skattskyldighetens inträde på förmögenhetsskattens område skall inledas med ett motsvarande förvärv.

För att retroaktivitetsförbudet överhuvudtaget skall ha någon effektiv funktion på förmögenhetsskattens område, är det enligt min mening rimligt att omständigheten som utlöser skattskyldigheten till förmögenhetsskatt för viss egendom i ens ägo anses ha en viss utsträckning i tiden. Den börjar med förvärvet av egendomen och slutar vid beskattningsårets utgång med konstaterandet att man vid den tidpunkten fortfarande är ägare till egendomen. Om aktien i

förevarande fall förvärvades som en skattefri O-listeaktie före ikraftträdandet av den nya bestämmelsen den 30 december 1997, strider en beskattningsåtgärd med stöd av bestämmelsen vid 1998 års taxering mot det grundlagsfästa retroaktivitetsförbudet och skall sålunda betraktas som ogiltig i enlighet med den formella rättskraftens princip. En rättssäker beskattning vid 1998 års taxering med stöd av den nya bestämmelsen förutsätter enligt min mening att den skattskyldige i fråga förvärvade aktien tidigast den 30 december 1997. Det går enligt min mening inte att dra ihop den omständighet som anses utlösa skattskyldigheten till förmögenhetsskatt till en fråga om huruvida ett innehav föreligger momentant sett per den 31 december 1997 - i vart fall inte med upprätthållande av berättigade och rimliga krav på rättssäkerhet. Med ett motsatt synsätt skulle man lika gärna ha kunnat sätta den 31 december 1997 som ikraftträdandedatum. Det skulle i sådant fall anses lika rättssäkert: bara ingen annan hann bli ägare till aktien i mitt exempel före tolvslaget på nyårsaftonen 1997 träffas vederbörande av en beskattningseffekt helt enkelt på grund av själva innehavet just då, oavsett vad vederbörande hade för möjlighet att bedöma skattskyldigheten vid förvärvet.

Retroaktivitetsförbudet=legalitetsprincipen

Retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen uttrycker också den s.k. legalitetsprincipen (*nullum tributumj sine lege* - ”ingen skatt utan lag”), vilken kan sammanfattas med att på ifrågavarande område gäller ett förbud mot analogislut för att motivera ett beskattningsbeslut. Handlingsimperativet betala skatt skall i varje lagbud därom språkligt sett täcka den omständighet om vilken skattemyndigheten fattar sitt beskattningsbeslut för att en godtagbar lagtolkning skall anses föreligga som grund för beslutet, och inte ett enligt nämnda princip förbjudet analogislut.

Skattskyldigheten i förevarande fall uttrycks som nämnts i 6 § första stycket 1 SFL med att ”Förmögenhetsskatt för skattepliktig förmögenhet skall betalas av fysisk person som är bosatt i Sverige vid beskattningsårets utgång”. Enligt min mening täcks min beskrivning ovan av vad som rimligen borde anses utgöra den omständighet som utlöser skattskyldigheten till förmögenhetsskatt av detta lagbud. Det stipulerar klart *vem* som träffas av skatten och *när*, och lämnar öppet för en rimlig tolkning av vilka situationer som kan beskattas, dvs. *vad* som kan beskattas, och lämnar sålunda också öppet för den enligt min mening rimliga ståndpunkten att ett ägande av egendom vid viss tidpunkt ändå måste börja med ett förvärv, ett fång av något slag, och att det är den ”sammansatta” omständigheten av ett sådant förvärv och ett fortsatt ägande senast vid utgången av beskattningsåret som skall anses utlösa skattskyldigheten.

I 3 § SFL med bl.a. ifrågavarande nya bestämmelse (3 § första stycket 4 SFL) får man bara reda på vad för slags egendom som är skattepliktig, inte vilka situationer som medför skattskyldighet. För att ”vid beskattningsårets utgång” ha en ”skattepliktig förmögenhet” måste ju dessförinnan ett förvärv ha skett. Omständigheten som utlöser skattskyldigheten består alltså i att två faktorer är uppfyllda: ett förvärv av egendomen i fråga sker utan avyttring före beskattningsårets utgång. I termer av retroaktivitetsförbud begränsas sålunda enligt min mening de transaktioner (”situationer”) vilka vid taxeringen 1998 träffas av den nya bestämmelsen i 3 § första stycket 4 SFL om skattepliktiga tillgångar, dvs. *vad* som kan beskattas enligt 6 § första stycket 1 SFL, till att gälla förvärv av dylika aktier som personen i mitt exempel gjorde tidigast den 30 december

1997. Stoppregeln i den nya bestämmelsen gör att O-listeaktierna i fråga fortfarande är *skattepliktiga*, om de fanns på A-listan den 29 maj 1997 eller senare. Emellertid medför i sådant fall innehavet av desamma den 31 december 1997 enligt min mening *skattskyldighet* till förmögenhetsskatt för ägaren endast om denne förvärvade aktierna före avregistreringen från A-listan eller tidigast den 30 december 1997.

Uppbördsmässiga aspekter

Det sannolika är att regeringsrätten vid en prövning av förevarande lagändring på förmögenhetsskattens område skulle komma till slutsatsen att den strider mot retroaktivitetsförbudet, framförallt mot bakgrund av ovan anförda rättssäkerhetskrav om förutsebarhet beträffande skattelagstiftningen. Tillyttermeravisso skulle ett motsatt slut även förhindra att den skattskyldige ges möjlighet att uppfylla den uppbördsrättsliga principen om att så nära som möjligt med en preliminär skattedebitering (här s.k. särskild A-skatt för den fysiska personen om denne har en stor förmögenhet) träffa den slutliga skatten för beskattningsåret. Sistnämnda är inte avgörande för min ståndpunkt, utan skall bara uppfattas som ett uttryck för den praktiska synen att förändringar på förmögenhetsskatteområdet allmänt sett helst bör ske före beskattningsårets ingång.

Övriga aspekter

Avslutningsvis, varför bara undanta den som liksom i fallet med stämpelskatten hade möjlighet att vara med och påverka sin situation, och framförallt kunde ha sett till att aktien flyttades tillbaka till A-listan, i vart fall när ifrågavarande bestämmelse lades på riksdagens bord. Varför skall aktiebolagslagens likabehandlingsprincip avseende aktieägarna frångås i skattesammanhang? Från ett maktperspektiv stipuleras ju i aktiebolagslagen t.ex. regler mot s.k. utsvältning av en minoritet av aktieägare. Att gå emot sådana grundläggande civilrättsliga principer i skattesammanhang, och som här enbart göra undantag för ”huvuddelägare” av ifrågavarande slag av före detta börsaktier, kan enligt min mening inte leda till annat än att regeringens egna idéer om att stimulera företagets möjligheter att anskaffa riskkapital motverkas. Ur ett civilprocessrättsligt perspektiv förutsätts i och för sig allmänt sett att var och en har råd att ta vara på sin rätt, men alltjämt gäller materiellt sett en likabehandlingsprincip och den bör enligt min mening inte frångås utan starka skäl, vilket särskilt bör gälla på skatterättens område, där officialprincipen skall garantera att ett ärende eller mål om skatt utreds så långt som det är erforderligt och möjligt. Jag menar, på skatterättens område gäller en likabehandlingsprincip även processuellt sett, varför det leder till oöverskådliga och därmed, ur rättssäkerhetssynpunkt, orimliga konsekvenser att inte upprätthålla den principen även materiellt sett på skatterättens område. Fribrevet förutan kan det inte heller hållas för uteslutet att huvuddelägarna därmed skulle ha stimulerats till att agera så att bolaget i fråga flyttades tillbaka till A-listan, och aktieköparen i mitt exempel hade vid sitt förvärv förespeglats fördelen av det för A-listan nya förmögenhetsskattepliktiga värdet på aktien om 80% av marknadsvärdet i stället för tidigare 100%, och alltså inte förletts tro att det gällde en helt förmögenhetsskattefri O-listeaktie.