

Tilbage



SKATTEMINISTERIET

02/06/03

Lovgivning med tilbagevirkende kraft

1. Indledning

Har et lovforslag tilbagevirkende kraft? Griber et lovforslag ind i eksisterende retsforhold?

Spørgsmålet om tilbagevirkende kraft på skatte- og afgiftsområdet dukker jævnligt op til debat - især i forbindelse med lovforberedende arbejde, hvor der i hørings svar og til Folketingets Skatteudvalg stilles spørgsmål herom. Eksempelvis blev skatteministeren i 1994 hængt ud, fordi lovforslaget om begrænsning af underskudsudnyttelse i 10-mand anpartsprojekter havde virkning for allerede eksisterende projekter. Lovforslaget regulerede dog kun den skattemæssige behandling af *fremtidige* underskud i anpartsprojekterne, og loven blev vedtaget med dette indhold.

Begrebet "tilbagevirkende kraft" er et begreb, som for de fleste har en negativ klang, idet begrebet kun forbindes med skærpselser, - og det bør lovgiver så vidt muligt undgå at operere med.

Debatten viser imidlertid, at der hersker nogen begrebsforvirring omkring udtrykket tilbagevirkende kraft.

Den traditionelle forståelse af begrebet indebærer, at en lov tillægges virkning på et tidspunkt før lovens offentliggørelse. Der er i disse tilfælde slet ikke taget om, at loven træder i kraft før offentliggørelsen. Man burde snarere kalde det lovgivning med tilbagevirkende virkning! I artiklen anvendes begrebet i sin traditionelle forstand, således at der ikke skabes yderligere begrebsforvirring. 1)

Formålet med denne artikel er kort at forklare begrebet "tilbagevirkende kraft" og at synliggøre, at selv om det helst skal undgås at lovgive med tilbagevirkende kraft, kan dette være påkrævet, når de rette hensyn er til stede. Samtidig må det pointeres, at tilbagevirkende kraft også kan indebære - og ofte gør - lempelser!

2. Kundgørelse og ikrafttræden

I grundlovens § 22 er anført, at love, der er vedtaget i Folketinget, skal *kundgøres*, dvs. offentliggøres. Formålet med bestemmelsen er at gøre borgerne bekendt med en vedtagen lov, således at man ved, hvad man har at rette sig efter, og at man har en vis tid til at sætte sig ind i nye regler.

Lovtidendeloven indeholder regler om, hvordan love skal kundgøres. Det fremgår heraf, at love skal offentliggøres i Lovtidende.

I lovtidendeloven er der endvidere fastsat regler om lovens *ikrafttræden*. Spørgsmålet om en lovs ikrafttrædelse indeholder 2 underspørgsmål; dels spørgsmålet om myndighedernes *håndhævelsetidspunkt*, dels spørgsmålet om *virkningstidspunkt*, også kaldet gyldighedstidspunktet.

En lovs håndhævelsetidspunkt betyder, at myndighederne fra dette tidspunkt kan tage loven i anvendelse, eksempelvis udstede bekendtgørelser i medfør af loven. Virkningstidspunktet betyder derimod, at loven finder anvendelse på forhold, der ligger efter dette tidspunkt.

En vedtagen lov vil ofte "træde i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende" eller fra en bestemt dato i nær tilknytning til vedtagelsestidspunktet. Love bør som hovedregel træde i kraft rimeligt hurtigt efter vedtagelsen, således at loven kan håndhæves, dvs. at der for eksempel kan udstedes bekendtgørelser i henhold til loven. 2)

Såfremt der ikke er fastsat et særskilt virkningstidspunkt, har loven sammenfaldende håndhævelses- og virkningstidspunkt. Virkningstidspunktet kan imidlertid også fastsættes til før eller efter håndhævelsetidspunktet, hvilket behandles i afsnittet om tilbagevirkende kraft.

3. Begrebet tilbagevirkende kraft

Begrebet lovgivning med tilbagevirkende kraft kan dække over flere forskellige situationer.

Den klassiske version af tilbagevirkende kraft foreligger, hvor en lov knytter retsvirkninger til kendsgerninger, der ligger før lovens kundgørelse, dvs. hvor loven er tillagt virkning fra et tidligere tidspunkt end håndhævelsetidspunktet. Det kan for eksempel ske, hvis registreringsafgiften for biler skal forhøjes, og man ønsker, at forhøjelsen skal have virkning straks fra lovforslagets fremsættelse.

Virkningstidspunktet kan således være fastsat til lige inden håndhævelsetidspunktet, men det kan også

være endnu tidligere, eksempelvis inden lovforslagets fremsættelse i Folketinget.

Tilbagevirkende kraft i *ægte* forstand foreligger alene, hvor en lov knytter retsvirkninger til fortidige kendsgerninger, dvs. forhold der er afsluttede på virkningstidspunktet. Det siger sig selv, at en lov, der har retsvirkninger for fremtidige kendsgerninger, ikke har tilbagevirkende kraft.

En lovændring, der griber ind i løbende retsforhold, kan siges at have *uægte* tilbagevirkende kraft. Sådanne lovændringer kan give anledning til samme betænkeligheder som lovgivning med ægte tilbagevirkende kraft. 3)

4. Forbud mod tilbagevirkende kraft?

Den danske grundlov indeholder ikke - i modsætning til eksempelvis den norske grundlovs § 97 - forbud mod lovgivning med tilbagevirkende kraft. I de internationale menneskerettighedskonventioner, der er ratificeret af Danmark, er der imidlertid et udtrykkeligt forbud mod skærpende straffelove med tilbagevirkende kraft med undtagelse af helt ekstraordinære tilfælde. Dette princip er lovfæstet i den danske straffelov, som dog kan ændres ved en almindelig lovændring, idet bestemmelsen ikke har grundlovsstatus.

Det er således den almindelige opfattelse i den statsretlige teori, at grundloven ikke er til hinder for lovgivning med tilbagevirkende kraft - hverken i ægte eller uægte forstand. 4)

Det er imidlertid også et grundlæggende lovgivningsprincip, at en skærpende lov kun tillægges tilbagevirkende kraft, hvis det er bydende nødvendigt. Ved bydende nødvendigt kan indlægges et krav om, at der for det første skal være afgørende hensyn, der gør lovændringen påkrævet, og for det andet at den tilbagevirkende tid er så lidt indgribende som muligt. "Bydende nødvendigt" er dog et politisk betonet begreb, som forskellige regeringer kan have en forskellig opfattelse af.

Princippet bygger på almindelige retssikkerhedsmæssige betragtninger, hvorefter borgerne på forhånd skal kunne sætte sig ind i de retsregler, der har betydning for deres adfærd, således at de kan indrette sig derpå. Kendskab til lovene kan først opnås, når loven er vedtaget og kundgjort, og såfremt en lov er tillagt virkning fra et tidligere tidspunkt, er borgerens retsstilling forbundet med en vis usikkerhed.

5. Ikrafttrædelse og virkning i skatte- og afgiftslovgivningen

Skatte- og afgiftslove adskiller sig fra øvrig lovgivning ved, at der indenfor skatte- og afgiftsretten opereres med begreberne indkomstår og afgiftsperioder. Det er mest hensigtsmæssigt at tillægge nye love og ændringslove virkning fra henholdsvis næste indkomstår eller afgiftsperiode frem for "skæve virkningsdatoer". Det betyder, at de hidtil gældende regler finder anvendelse indtil næste indkomstår eller afgiftsperiode. Herved undgår skatteyderne at være underlagt forskellige regelsæt i samme selvangivelses- eller afgiftsperiode.

I skattelove er håndhævelsestidspunktet således typisk fastsat særskilt, eksempelvis til "dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende", og loven er f.eks. tillagt virkning "fra indkomståret 2002" eller fra en bestemt dato. I afgiftslove er virkningstidspunktet typisk knyttet til en afgiftsperiode eller en bestemt dato.

6. Skattelovgivning med tilbagevirkende kraft?

Det er fastslået, at der ikke er forbud mod lovgivning med tilbagevirkende kraft, og at det er et grundlæggende lovgivningsprincip, at en skærpende lov kun tillægges tilbagevirkende kraft, hvis det er bydende nødvendigt. Skatte- og afgiftslovgivningen tillægges af og til tilbagevirkende kraft, og der er her forskellige hensyn, som kan begrunde den tilbagevirkende kraft.

Skærpende afgiftslove tillægges ofte tilbagevirkende kraft til datoen for fremsættelse, da hensynet til at undgå hamstring, eksempelvis af biler med en lavere registreringsafgift, gør det bydende nødvendigt.

Selve beskatningen af fysiske og juridiske personer kan betragtes som et løbende retsforhold, men det er vel de færreste, der mener, at eksempelvis selskabsbeskatningsprocenten ikke kan forhøjes for fremtiden, - ingen har forventninger om, at beskatningsgrundlaget eller beskatningsprocenterne er faste størrelser, der ikke kan ændres eller reguleres. Ved erhvervelse af eksempelvis aktier forventes heller ikke, at reglerne om opgørelse af fortjeneste og tab ikke med tiden kan ændres. Ofte fastsættes imidlertid overgangsbestemmelser, hvorefter der indføres særlige "indgangsværdier" for at lempe beskatningen, eller ved at allerede optjente avancer forbliver skattefrie, mens avancer optjent efter lovforslagets fremsættelse bliver beskattet.

Spørgsmålet er, om selve indkomståret skal betragtes som et løbende retsforhold, hvor skatteyderne kan siges at have berettigede forventninger til, at der ikke midt i indkomståret foretages ændringer med virkning for hele indkomståret? Og hvor der heller ikke kan foretages ændringer med virkning for hele indkomståret efter indkomstårets udløb, selv om det sker inden selvangivelsesfristens udløb?

Det belyses ved konkrete eksempler i det følgende afsnit, at det ikke forholder sig sådan.

Det afgørende er ikke, om et lovforslag har tilbagevirkende kraft, - det afgørende er en samlet vurdering af

hensynet bag og konsekvenserne af en eventuel lovændring, herunder om lovændringen findes at stride mod skatteydernes berettigede forventninger.

7. Lovforslag med tilbagevirkende kraft

Ved lov nr. 1290 af 20. december 2000 om ændring af pensionsafkastbeskatningsloven blev der foretaget en ændring af skærpende karakter. Ændringen indebar, at livsforsikringselskaber, der er sambeskattede med et datterselskab, som anvender lagerprincippet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, ikke længere havde mulighed for at konvertere obligationsafkast til aktieafkast med den konsekvens, at moderselskabet alene skulle betale 5 pct. i skat. Moderselskabet skulle i stedet betale 26 pct. i skat.

Skatteministeriet fandt det nødvendigt at give loven virkning fra og med indkomståret 2000, idet den tidligere lov havde den virkning, at der kunne opnås en utilsigtet skattebesparelse på 21 procent-point, hvilket indebar et betydeligt provenutab for staten.

Loven trådte i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende, dvs. den 22. december 2000.

Skatteministeren blev af Folketingets Skatteudvalg anmodet om at redegøre nærmere for lovforslagets ikrafttrædelsesbestemmelse, herunder at indhente Justitsministeriets udtalelse herom (L 51, 2000/2001, bilag 22 og 23).

Justitsministeriet udtalte, at loven må siges at have tilbagevirkende kraft, da loven omfatter dispositioner, der var foretaget i indkomståret 2000, og med virkning fra 1. januar 2000 fortrænger de regler, der var gældende frem til håndhævelses tidspunktet.

Justitsministeriet anførte endvidere, at der ikke af bestemmelsen i grundlovens § 22 kan udledes noget forbud mod at give love tilbagevirkende kraft i den angivne forstand, og at det afgørende for vurderingen af, om en lov bør tillægges tilbagevirkende kraft, vil være, om der foreligger sådanne afgørende hensyn, at tilbagevirkende kraft - på trods af borgernes indretning i tillid til den retstilstand, der var gældende på tidspunktet for dispositionens foretagelse - er påkrævet. Justitsministeriet fremhævede i den forbindelse baggrunden for lovændringen, som var at forhindre, at der kunne opnås en utilsigtet skattebesparelse med et betydeligt provenutab for staten til følge.

Ved lov nr. 277 af 13. maj 1998 blev der indført regler om symme-trisk renteberegning ved ansættelsesændringer. Lovforslaget blev fremsat den 26. marts 1998. Loven trådte i kraft dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende og havde virkning for ansættelsesændringer, der blev foretaget den 26. marts 1998 eller senere. Loven er et eksempel på, at der i særlige tilfælde kan lovgives med virkning for afsluttede indkomstår også efter selvangivelsesfristens udløb, hvor der foreligger en helt urimelig retsstilling.

Reglerne tog sigte på ansættelsesændringer for erstatningspligtige sælgere i selskabstømmersagerne, der som følge af erstatningsbeta-lingen fik nedsat skatteansættelsen, og havde til formål at hindre, at de erstatningspligtige sælgere kunne opnå en rentefordel ved ned-sættelse af deres skatteansættelse.

De nye regler havde virkning for tidligere indkomstår (tidligere kaldet skatteår), der var afsluttet på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse. Reglerne fandt alene anvendelse for de sælgere, der endnu ikke havde betalt erstatning, medens sælgere, der havde betalt erstatning under forudsætning af, at de hidtil gældende regler om forrentning var gældende, ikke var omfattet.

Skatteministeren anførte i et svar til Folketingets Skatteudvalg, at "de foreslåede regler har til hensigt at hindre nogle helt urimelige konsekvenser af samspillet mellem de skatteretlige regler om forrentning ved en nedsættelse af skatteansættelsen og de obligationsretlige regler om forrentning ved betaling af pengekrav".

8. Indgriben i særlige aftaler

I forbindelse med en eventuel justering af de forskellige former for kulbrintebeskatning, er der stillet spørgsmål (S 2945, 2000/2001), om sådanne lovjusteringer i relation til de eksisterende aftaler mellem den danske stat og olieselskaber med koncession i Nordsøen, ikke falder under det retlige begreb "tilbagevirkende kraft", såfremt skattejusteringerne ikke er nævnt eksplicit i de gældende aftaler.

Skatteministeren har i sit svar anført, at det antages, at der ikke er statsretlige hindringer for, at en justering af kulbrinteskatteprocenten eller kulbrintefradraget med virkning for fremtidige indkomstår også kommer til at gælde for de nuværende koncessioner. Det afgørende er en samlet vurdering af hensynet bag og konsekvenserne af en eventuel justering af kulbrintebeskatningen, herunder om justeringerne strider mod de nuværende koncessionshaveres berettigede forventninger.

9. Afslutning

Artiklen har forhåbentligt givet læseren et indblik i, hvad der forstås ved begrebet "lovgivning med tilbagevirkende kraft".

Uanset at der statsretligt ikke er noget til hinder for at lovgive med tilbagevirkende kraft, er det klart, at en "hurtig" virkningsdato stiller større krav til og giver anledning til flere problemstillinger for skatteydere,

rådgivere og andre parter, end hvor der er god tid til at sætte sig ind i ny lovgivning.

Derfor overvejes det nøje ved udarbejdelsen af alle lovforslag, om der er behov for at lovgive med tilbagevirkende kraft, og det sikres, at en eventuel tilbagevirkende kraft gøres så lidt indgribende som muligt.

1) Peter Germer, "Statsforfatningsret I", 1995, skelner mellem tilbagevirkende kraft i materiel og formel henseende. Materiel tilbagevirkende kraft foreligger, hvor en lov knytter retsvirkninger til kendsgerninger, der ligger før lovens kundgørelse, og formel tilbagevirkende kraft foreligger, hvor en lov tages i anvendelse af myndighederne før lovens kundgørelse. I nærværende artikel anvendes begrebet "tilbagevirkende kraft" synonymt med tilbagevirkende kraft i materiel henseende, idet det falder udenfor artiklens formål at behandle tilbagevirkende kraft i formel henseende, herunder spørgsmålet om en lov kan håndhæves før kundgørelsestidspunktet. [Tilbage](#)

2) Som anført i note 1, falder spørgsmålet om tilbagevirkende kraft i formel henseende uden for denne artikels formål, og i artiklen forudsættes det derfor, at håndhævelsestidspunktet ligger efter kundgørelsestidspunktet. [Tilbage](#)

3) Jf. Peter Germer, Statsforfatningsret I, 1995, s.130. [Tilbage](#)

4) Jf. W.E. von Eyben (red.), Juridisk Grundbog, bd. 2, 1989. Det falder udenfor artiklens formål at behandle spørgsmålet, om grundlovens § 73 om ejendomsrettens ukrænkelighed kan anføres til støtte for et forbud mod lovgivning med tilbagevirkende kraft, jf. herom Peter Germer, Statsforfatningsret I, 1995, s.130. [Tilbage](#)

Skatteministeriet | Nicolai Eigtveds Gade 28 1402 København K | CVR.nr. 17 14 68 15 | EAN.nr. 5798000033757

Tlf.: 33 92 33 92 | e-mail: skm@skm.dk | fax: 33 14 91 05 | [Politik om persondata](#)