

Finansminister Magdalena Andersson  
Näringsminister Ibrahim Baylan

Stockholm 2020-09-08

## Lagstiftningsärendet Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto

### Inledning

Svenskt Näringsliv önskar här redogöra för behovet av, lämpligheten i och det konstitutionella utrymmet för att föreslag som redovisas i lagrådsremissen *Justerade bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto* ges utrymme för retroaktiv tillämpning.

Finansdepartementet remitterade den 25 mars i år promemorian *Justerade bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto*. Bakgrunden till förslagen i promemorian är den hemställan om lagändring som Svenskt Näringsliv skickade in till regeringen redan den 23 april 2019. Svenskt Näringslivs förslag utarbetades skyndsamt i syfte att få lagändring på plats redan till årsskiftet 2019/2020. Finansdepartementet tog problemen i hemställan på allvar och lämnade, i syfte att undanröja den påtalade bristen i den remitterade promemorian, mer omfattande förslag till lagändringar. Dock föreslogs inte någon möjlighet till retroaktiv tillämpning av dessa regler. En sådan möjlighet avvisades endast med en skrivning om att det inte är lämpligt att tillämpa de nya bestämmelserna retroaktivt.

Ett flertal av de remissinstanser som yttrade sig över Finansdepartementets promemoria anför att de nya bestämmelserna borde få tillämpas även för tidigare beskattningsår. Det gäller Näringslivets skattedelegation (NSD), till vars yttrande Svenskt Näringsliv, Företagarna och Fastighetsägarna ansluter sig, Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), Sveriges advokatsamfund och FAR

NSD anför i sitt remissvar att de nu gällande reglerna ger upphov till orimliga effekter genom att företag hindras från att kvitta underskott mot egna skattepliktiga intäkter – innebärande att företagen tvingas att betala skatt trots att de har outnyttjade underskott. Regeringen har inte heller agerat skyndsamt för att minska eller undan-

röja denna brist. Dessutom anförs att det bör beaktas att bristen har sin grund i en ändring som remissinstanserna inte fick möjlighet att kommentera.

Skatteverket konstaterar i sitt remissvar – utifrån avsaknaden av förslag till utrymme för retroaktiv tillämpning – att koncernbidragsspärren under mellantiden inte kommer att fungera i enlighet med sitt syfte.

Sammanfattningsvis framgår det av resonemangen i ett flertal av remissvaren att det finns starka skäl för att införa en möjlighet att tillämpa den utökade avdragsrätten retroaktivt.

I lagrådsremissen anför regeringen dock att de föreslagna bestämmelserna inte bör tillämpas retroaktivt. Regeringen motiverar detta med att en retroaktiv tillämpning i vissa fall över tid skulle kunna leda till negativa skatteeffekter för en skattskyldig. Denna risk begränsar sig dock till vissa situationer där den utökade avdragsrätten för underskott föranleder en justering av avdraget för negativt räntenetto. Som Skatteverket anför i sitt remissvar får antalet fall där även en justering av ränteavdraget uppkommer dock antas vara begränsat till ett fåtal företag per år.

### Utrymmet för och lämpligheten i att tillåta retroaktivitet i aktuellt lagstiftningsärende

Av lagrådsremissen framgår inte närmare huruvida det har utretts olika alternativa lösningar för att undvika de nackdelar regeringen hävdar kan uppkomma över tid vid en retroaktiv tillämpning av de föreslagna reglerna. Inte heller framgår om, och i så fall vilka, möjligheter till en begränsad retroaktiv tillämpning – som inte skapar förutsättningar för en sådan nackdel – har utretts.

Mot bakgrund av vad Finansdepartementet och regeringen redogjort för och föreslagit har Svenskt Näringsliv gett juris doktor Katarina Fast, som bl.a. genom sin doktorsavhandling *Om skyddet mot retroaktiv beskattning* har djupa kunskaper i frågor rörande retroaktiv skattelagstiftning, i uppdrag att utifrån det aktuella lagstiftningsärendet analysera vilket utrymme lagstiftaren har när det gäller att införa skattebestämmelser med möjlighet till retroaktiv tillämpning på den skattskyldiges begäran, s.k. frivillig retroaktivitet. Hennes analys och bedömning återfinns i bifogad promemoria. Nedan ges en kort redogörelse av de centrala delarna av resultatet av hennes analys.

Inledningsvis konstateras att den brist i lagstiftningen som regeringens förslag avser att åtgärda har medfört en retroaktiv effekt till de enskildas nackdel, genom att möjligheten att göra avdrag för koncernbidragsspärrade underskott påtagligt och på ett icke förutsebart sett har begränsats, och att denna brist så långt som möjligt bör

avhjälpas. Även om det skulle kunna hävdas att RF 2 kap. 10 §, st. 2 normalt inte ger något ovillkorligt skydd mot retroaktiva effekter, så får det anses följa av grundläggande rättssäkerhetsprinciper en skyldighet att så långt som möjligt avhjälpas orimliga eller orättvisa konsekvenser som är en direkt följd av lagen samt att söka uppnå så rättssäkra övergångsbestämmelser som möjligt när en ny lagstiftning ska införas. I det aktuella fallet är det dock fråga om en lagstiftningsmiss, som den skattskyldige inte kunnat råda över och som har inverkat menligt på dennes förutsebarhet rörande möjligheten att göra avdrag för tidigare fastställda underskott.

Det konstateras även föreligga likabehandlingsproblem i förhållande till bl.a. de företag som inte har haft negativt räntenetto och som fullt ut kunnat utnyttja avdrag för koncernbidragsspärrade underskott. Det bör även beaktas att det av lagrådsremissen framgår att det endast är ett fåtal företag per år som kommer att behöva tillämpa de föreslagna bestämmelserna om samtidig justering av avdraget för negativt räntenetto och avdragen för koncernbidragsspärrade underskott. För de flesta företag som berörs av förslagen i lagrådsremissen skulle således ändringarna aldrig aktualisera den situation som regeringen i promemorian lyfter fram som skäl mot en möjlighet till retroaktiv tillämpning.

I syfte att avhjälpas brister i lagen och orimliga eller orättvisa konsekvenser som kan följa på sådana brister framförs att det kan vara rimligt att använda en lagstiftningsteknik där den enskilde får välja mellan att tillämpa de gamla eller nya bestämmelserna på egen begäran under en övergångsperiod, s.k. frivillig retroaktivitet. Detta i syfte att stärka rättssäkerheten för de enskilda, vilket kan leda till bättre förenlighet med grundläggande rättsprinciper såsom såväl förutsebarhet och skydd för berättigade förväntningar som likabehandling.

Om det är förenat med betydande praktiska svårigheter att använda en lagstiftningsteknik avseende frivillig retroaktivitet bör lagstiftaren utreda om det är möjligt att vidta mer selektiva åtgärder i syfte att för så många fall som möjligt avhjälpas en brist i lagstiftningen. I det nu aktuella lagstiftningsärendet kan i vilket fall finnas möjlighet att införa en frivillig retroaktivitet för de situationer där det är klart att en frivillig retroaktivitet inte kan medföra en nackdel för de skattskyldiga; exempelvis i situationer där det ökade avdraget inte föranleder ett minskat avdrag för negativt räntenetto.

Sammanfattningsvis anser Katarina Fast att lagstiftaren, i det aktuella fallet, kan och bör införa frivillig retroaktivitet, i vart fall för de situationer där det är klart att en frivillig retroaktivitet inte kan medföra en nackdel för de skattskyldiga; såsom i situationer där det ökade avdraget inte föranleder en minskning av avdraget för negativt räntenetto.

## Avslutning

Av de skäl som ovan framförts för såväl behovet av som möjligheterna till en frivillig retroaktiv tillämpning av de nu föreslagna reglerna anser Svenskt Näringsliv att regeringen i det fortsatta beredningsarbetet bör utarbeta ett förslag till ikraftträdande- och övergångsbestämmelser som ger utrymme för frivillig retroaktivitet. Om Finansdepartementet inte anser att det finns tid att närmare utreda vilka möjligheter som finns för att undanröja eller hantera den risk som enligt lagrådsremissen talar emot en retroaktiv tillämpning, bör regeringen i vart fall i den kommande propositionen föreslå en frivillig retroaktiv tillämpning för de situationer där ett utökad avdrag för underskott inte föranleder någon korrigerande avdraget för negativt räntenetto. Även en sådan begränsad retroaktiv tillämpning av de nya reglerna skulle vara av stor betydelse för berörda företag som annars riskerar att drabbas hårt till följd av felaktigheten i den nu gällande lagstiftningen. En sådan lösning undantar naturligtvis inte möjligheten för Finansdepartementet att sedan, i ett nytt kompletterande lagstiftningsärende utreda och föreslå utökade möjligheter till frivillig retroaktiv tillämpning.

Vid eventuella frågor eller synpunkter vänligen kontakta Richard Hellenius.

Med vänlig hälsning



Johan Fall



Richard Hellenius