

Promemoria om s.k. frivillig retroaktivitet med anledning av lagrådsremissen avseende koncernbidragsspärrade underskott och negativt räntenetto

Uppdraget

Jag har fått i uppdrag av föreningen Svenskt Näringsliv att analysera följande. Om och i så fall vilket utrymme har lagstiftaren att införa skattebestämmelser retroaktivt till den skattskyldiges fördel och på dennes begäran, s.k. frivillig retroaktivitet? Denna fråga har nyligen aktualiserats i ett pågående lagstiftningsärende avseende koncernbidragsspärrade underskott.¹

Denna promemoria är disponerad enligt följande. I avsnitt 3 ges en introduktion till lagstiftningsärendet och de övergångsproblem som har diskuterats under ärendets gång. I avsnitt 2 görs en generell genomgång av förutsättningarna för retroaktiv lagstiftning till den enskildes fördel. I avsnitt 3 redogörs för frivillig retroaktivitet som lagstiftningsteknik. Retroaktivitet till den enskildes fördel i det aktuella lagstiftningsärendet redovisas i avsnitt 4. Promemorian avslutas med en redogörelse för de slutsatser som kan dras mot bakgrund av det genomgångna materialet i avsnitt 5.

Sammanfattning

En konsekvens av de ränteavdragsbegränsningsregler som infördes 2019 har inneburit att möjligheterna för vissa företag att göra s.k. koncernbidragsspärrande underskottsavdrag påtagligt har begränsats, vilket kan betraktas som en icke avsedd retroaktiv effekt. Förslag till ny lagstiftning avseende koncernbidragsspärrade underskott och negativt räntenetto har därför lämnats av Finansdepartementet under 2020 för att avhjälpa denna brist.

I lagstiftningsärendet har diskuterats huruvida de nya bestämmelserna skulle kunna tillämpas retroaktivt på begäran av den enskilda, frivillig retroaktivitet.

I 2 kap. 10 § st. regeringsformen (RF) finns ett förbud mot retroaktiv föreskriftsgivning på skatte- och avgiftsområdet. Detta gäller endast retroaktiv föreskriftsgivning till den enskildes nackdel, vilket dock inte normalt omfattar retroaktiva effekter som kan vara en följd av lagen. Det är emellertid möjligt att meddela föreskrifter retroaktivt till den enskildes fördel, vilket lagstiftaren gjort i ett flertal ärenden i syfte att avhjälpa brister i lagstiftning eller oskäliga konsekvenser av lagen. En lagstiftningspraxis har t.ex. utvecklats rörande kapitalvinstbeskattning beträffande permanentbostäder där frivillig retroaktivitet möjliggörs övergångsvis i detta syfte.

I promemorian diskuteras om frivillig retroaktivitet kan användas även på koncernbeskattningens område. Några rättsliga hinder för detta föreligger inte. Även om det förvisso inte finns någon uttrycklig skyldighet för lagstiftaren att lagstifta retroaktivt till den enskildes fördel kan det emellertid sägas följa av grundläggande rättssäkerhetsprinciper att så långt som möjligt avhjälpa orimliga eller orättvisa konsekvenser som kan vara en följd av lagen samt att söka uppnå så rättssäkra övergångsbestämmelser som möjligt när en ny lagstiftning ska införas.

¹ Promemoria av den 25 mars 2020, *Justerade bestämmelser avseende avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto*, Fi2020/01338/S1; Lagrådsremiss av den 20 augusti 2020, *Justerade bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto*.

För de fall det möter praktiska hinder att möjliggöra en retroaktiv tillämpning av de nya reglerna på den enskildes begäran, bör lagstiftaren i enlighet med grundläggande rättssäkerhetsprinciper, undersöka olika alternativ för att avhjälpa brister och övergångsproblematik så långt som möjligt, på såväl lagstiftningsnivå som administrativ nivå.

I det nu aktuella lagstiftningsärendet skulle det innebära att i vart fall medge 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. Här bör beaktas att för de flesta företag som berörs av förslagen i lagrådsremissen skulle ändringarna aldrig riskera att aktualisera den situation av minskat avdrag för negativt räntenetto som kan riskera leda till en nackdel för den skattskyldige

1. Inledning

1.1 Introduktion till lagstiftningsärendet

Nya skatteregler för företagssektorn infördes den 1 januari 2019, som bl.a. som innebär en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn, baserad på resultatmåttet EBITDA (*Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization*), d.v.s. resultatet före finansiella poster, skatter och avskrivningar. Enligt den nya lagstiftningen får ett företag dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av EBIDTA, det s.k. avdragsunderlaget (24 kap. 24 § Inkomstskattelagen (199:1229), IL).² Detta föranledde även en ändring av den s.k. koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL, då man befarade att det fanns en risk för att avdrag för tidigare års underskott skulle kunna bli större än som var motiverat i ljuset av syftet med denna spärr. Av denna anledning infördes en särskild beräkningsregel för underskotts företag som vid tillämpning av koncernbidragsspärren har ett s.k. negativt räntenetto.³

Det har emellertid visat sig att det föreligger en brist i nuvarande reglering rörande möjligheterna för koncerner att göra avdrag för underskott med anledning av ränteavdragsbegränsningsreglerna. I korthet innebär det att företag inte fullt ut kan få avdrag för sina koncernbidragsspärrade underskott enligt 40 kap. 18 § IL som kvarstår från tidigare år, om det på samma gång finns ett negativt räntenetto.⁴ Det innebär att företag i en sådan situation måste betala skatt trots att de har underskott från tidigare år, som normalt hade kunnat användas för att kvitta mot överskott.⁵ Det kan därför konstateras att övergången från den gamla lagstiftningen till den nya innebär en retroaktiv effekt, då utrymmet för att göra underskottsavdrag begränsats på ett påtagligt sätt för vissa företag, vilket inte tidigare hade uppmärksammats.

Svenskt Näringsliv uppmärksammade Finansdepartementet på denna brist i en hemställan om ny lagstiftning till regeringen den 23 april 2019, i vilken man framhöll att dessa brister inte kunde anses motiverade med hänsyn till koncernbidragsspärrens syfte.⁶ Till denna hemställan anslöt sig Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) i en senare hemställan till regeringen.

För att råda bot på denna problematik lämnades ett förslag till ny lagstiftning om att införa justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto i en promemoria från Finansdepartementet av den 25 mars 2020, som gick på remiss. Härefter lämnades en lagrådsremiss den 20 augusti 2020, *Justerade bestämmelser om koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto*. De nya bestämmelserna föreslås träda ikraft den 1 januari 2021.

² Prop. 2017/18:245, s. 95 ff.

³ Prop. 2017/18:245, s. 115 ff.

⁴ Promemoria av den 25 mars 2020, *Justerade bestämmelser avseende avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto*, Fi2020/01338/S1.

⁵ Ibid. s. 16.

⁶ Ibid.

1.2 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

I en hemställan till regeringen av FAR, som anslöt sig till Svenskt Näringslivs hemställan av den 23 april 2020, påpekas särskilt att det inte finns hinder mot att nya bestämmelser i enlighet med förslaget ges retroaktiv effekt, vilket förordas.⁷

Finansdepartementet tar i sin promemoria upp frågan om de föreslagna bestämmelserna kan göras retroaktiva på begäran av den enskilde. Finansdepartementet anger i lagrådsremissen att ”det inte är lämpligt att tillämpa de nya bestämmelserna retroaktivt”. Någon ytterligare motivering lämnas inte i denna del. Däremot framhålls att lagändringen borde träda ikraft så snart som möjligt, d.v.s. 1 januari 2021.

I remissomgången, framhöll Näringslivets skattedelegation i sitt remissvar att den nya lagstiftningen borde gälla retroaktivt om den skattskyldige begär det, för att minimera negativa konsekvenser under övergångsperioden. Svenskt Näringsliv, Företagarna, Fastighetsägarna, Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), Sveriges advokatsamfund och FAR anslöt sig till yttrandet i denna del. Även Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet framförde att det hade varit angeläget att närmare analysera om de föreslagna bestämmelserna ska tillämpas retroaktivt.⁸

Skatteverket påpekar vidare i sitt remissyttrande att om lagstiftningen träder ikraft på angivet datum, så ”kan de företag med räkenskapsår som påbörjats under perioden 2019-2020, och som under perioden inte får fullt avdrag för sitt negativa räntenetto och samtidigt har koncernbidragsspärrade underskott från tidigare år som inte får dras av mot överskott som beror på det nekade avdraget, fortfarande komma att få beskattningskonsekvenser. Effekten blir i de fallen att koncernbidragsspärren under mellantiden inte kommer att fungera i enlighet med sitt syfte, utan i praktiken ha en vidare tillämpning. Detta gäller oavsett om det är den s.k. förenklingsregeln eller den s.k. EBITDA-regeln som tillämpas och begränsar avdragsrätten för ett negativt räntenetto.”⁹

I lagrådsremissen *Justerade bestämmelser om koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto* som lämnades den 20 augusti 2020 diskuteras frågan om retroaktiv tillämpning på den enskildes begäran ånyo. Regeringen framhåller att ”även om de föreslagna bestämmelserna är till fördel för de skattskyldiga som kollektiv, så kan bestämmelserna under vissa omständigheter ändå vara till den skattskyldiges nackdel”. Med hänsyn till att en retroaktiv tillämpning således kan vara till den skattskyldiges nackdel menar regeringen att de föreslagna bestämmelserna inte bör tillämpas retroaktivt. I denna del lyfter regeringen särskilt fram de skillnader i behandlingen över tid som gäller för underskott respektive för kvarstående negativa räntenetton.¹⁰ Av lagrådsremissen framgår att det dock endast är ett fåtal företag per år som kommer att behöva tillämpa 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 här lyfter fram som skäl mot en retroaktivitet.

⁷ Promemoria av den 25 mars 2020, *Justerade bestämmelser avseende avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto*, Fi2020/01338/S1, s. 16; Lagrådsremiss av den 20 augusti 2020, *Justerade bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto*, s. 18.

⁸ Lagrådsremiss av den 20 augusti 2020, *Justerade bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto*, s. 51.

⁹ Skatteverkets remissvar av den 11 maj, Remiss av promemorian *Justerade bestämmelser avseende avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto*, dnr 8-143897, s. 11.

¹⁰ Lagrådsremiss av den 20 augusti 2020, *Justerade bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto*, s. 52.

Frågan är därför hur väl underbyggt regeringens argument mot att införa bestämmelserna retroaktivt på den enskildes begäran är med beaktande av de betydande konsekvenser som avsaknaden av en sådan möjlighet kan få för företaget i övergångsskedet i praktiken. Det finns därför anledning att analysera hur lagstiftaren har bedömt och beslutat rörande frågor om retroaktivitet på den enskildes begäran, s.k. frivillig retroaktivitet i tidigare lagstiftningsärenden.

2. Retroaktiv skattelagstiftning till den enskildes fördel

I den svenska regeringsformen finns ett förbud mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § RF som trädde i kraft 1980. Detta stadgande tar endast sikte på retroaktiv skattelag till den enskildes nackdel. Det är således fullt möjligt att lagstifta retroaktivt till den skattskyldiges fördel,¹¹ även om lagstiftaren i vissa lagstiftningsärenden har uttalat att detta endast bör ske med stor restriktivitet.¹² En begränsning i detta avseende kan t.ex. vara om allvarliga likabehandlingsproblem skulle kunna bli följden av en sådan retroaktivitet.

Retroaktiv lagstiftning till de skattskyldigas fördel har inträffat vid ett antal tillfällen, t.ex. för att avhjälpa orimliga skattekonsekvenser för personer med kvalificerade andelar i fåmansföretag i samband med att den s.k. ”It-bubblan” sprack i början på 2000-talet.¹³

I vissa fall uppmanar remissinstanserna lagstiftaren att införa retroaktiva lagändringar, såsom vid slopandet av de s.k. Ludinreglerna 2012 (tidigare 17 kap. 8-12 §§ IL)¹⁴ och i samband med ändringar i reglerna om koncernbidrag i 35 kap. IL som infördes 2009.¹⁵ I de sistnämnda ärendena efterkom emellertid inte regeringen remissinstansernas uppmaning, dels med hänsyn bland annat till att det kunde anses oklart om resultatet skulle vara retroaktivitet till den enskildes fördel eller betungande retroaktivitet, men också av praktiska skäl. I 2009 års ärende rörande koncernbidrag synes behovet av retroaktivitet till den enskildes fördel i stora delar ha fallit bort sedan Skatteverket utformat en tillämpningsinformation för att hantera de oförutsedda konsekvenser som kunde följa på införandet.¹⁶ Frågan kunde således lösas på administrativ nivå.

Grundläggande rättssäkerhetsprinciper och den lagstiftningspraxis som utvecklats beträffande retroaktiv skattelagstiftning till den enskildes fördel, kan utgöra utgångspunkten för en doktrin om positiva skyldigheter för lagstiftaren att avhjälpa rättsförluster för enskilda eller andra orimliga eller orättvisa konsekvenser av lagen som kan vara en följd av t.ex. en brist i gällande lagstiftning.

Det faktum att det retroaktiva lagstiftningsinstrumentet har använts för att avhjälpa olika problem och undvika vad som uppfattas som orimliga eller stötande konsekvenser av lagen, kan emellertid inte sägas utgöra en grund för att det i svensk rätt generellt sett föreligger en rättighet att få förhållanden återställda eller ändrade genom retroaktiv lagstiftning. I mer grave-rande fall är det dock rimligt att utgå ifrån att det föreligger en sådan positiv skyldighet för staten att avhjälpa orimliga eller orättvisa konsekvenser för den enskilde till följd av ny lagstiftning, då konsekvensen av avsaknad av sådan retroaktivitet kan utgöra allvarliga kränkningar av mänskliga rättigheter.

¹¹ Prop. 1978/79:195, s. 56.

¹² Prop. 2008/09:40, s. 24.

¹³ Prop. 2004/05:97.

¹⁴ Prop. 2011/12:17, s. 31

¹⁵ Prop. 2008/09:40, p. 24.

¹⁶ Ibid., s. 25.

3. Frivillig retroaktivitet som lagstiftningsteknik

Av särskilt intresse med hänsyn till syftet med denna promemoria, är de lagstiftningsåtgärder där retroaktiv tillämpning på den enskildes begäran har införts, frivillig retroaktivitet. Detta innebär att man vill åstadkomma en övergång som innebär retroaktivitet till den enskildes fördel, men som potentiellt kan innebära retroaktivitet till den enskildes nackdel, vilken måste avhjälpas.¹⁷ Det är således inte alltid uppenbart om den avsedda retroaktiviteten är till fördel eller till nackdel för de skattskyldiga.

På kapitalvinstbeskattningsens område har denna lagstiftningsteknik använts vid ett antal tillfällen. Nedan redogörs för tre exempel.

Den första reformen av detta slag som genomfördes efter det att retroaktivitetsförbudet införts i RF 2 kap. 10 § st. 2, gjordes i samband med införandet av en ny fastighetstaxeringslag 1980. Denna innebar en väsentlig uppsplittring av taxeringsenheter, som fick till följd att tekniska ändringar i kapitalvinstbeskattningen måste göras, vilket i synnerhet gällde jordbruksfastigheter. Då det inte var möjligt att dessa ändringar skulle kunna genomföras samtidigt som den nya fastighetstaxeringslagen trädde ikraft, möjliggjorde lagstiftaren för en retroaktiv tillämpning av de nya reglerna på den enskildes begäran. Syftet med retroaktiviteten var således att den skulle ske till den enskildes fördel.

I propositionen konstaterades emellertid att det skulle kunna hända att en skattskyldig gör en felkalkyl och begär att reglerna tillämpas, trots att det medför högre skatt. I den situationen skulle retroaktiviteten vara till den enskildes nackdel och därmed otillåten.¹⁸

Departementschefen framhöll att retroaktivitetsförbudet i RF 2 kap. 10 §, st. 2 skulle läsas så att skattemyndigheterna i ett sådant fall skulle vara förhindrade att tillämpa de nya reglerna retroaktivt till den enskildes nackdel, även om det skett på den enskildes begäran. Lagrådet menade att det borde framgå uttryckligen av övergångsbestämmelserna att bestämmelserna inte skulle tillämpas om det skulle leda till en högre realisationsvinst än enligt de äldre bestämmelserna.¹⁹ Departementschefen menade emellertid att detta inte skulle vara nödvändigt då frågan om retroaktivitetsförbudet egentligen var av mer teoretisk natur.²⁰

Ett senare lagstiftningsärende i början på 1990-talet där en teknik med frivillig retroaktivitet användes rörde kapitalvinstbeskattning på bostadsrätt. I detta ärende var det fråga om byte av vinstberäkningsmetod. De nya reglerna skulle göras retroaktivt tillämpliga redan på 1992 års taxering, vilket hade sin bakgrund i att de gamla reglerna, de s.k. genomsynsreglerna, ansågs komplicerade och orättvisa. För att inte retroaktiviteten skulle kunna medföra en tillämpning till den enskildes nackdel, i de fall en tillämpning av de nya retroaktiva reglerna skulle medföra en högre beskattning, infördes en möjlighet att välja mellan att tillämpa de gamla och de nya reglerna under 1992 års och delvis även under 1993 års taxering.²¹

Det konstaterades vidare av såväl departementschefen som Lagrådet, att den övergångsvisa valmöjligheten innebar en skyldighet för skattemyndigheterna att göra de skattskyldiga uppmärksamma på skatteeffekterna av att olika regelsystem är tillämpliga.²²

Det tredje exemplet är en reform från 1994 som genomfördes i anslutning till återinförandet av systemet med uppskov vid försäljning av privatbostäder. Ikraftträdandet av de nya bestämmelserna skulle införas retroaktivt till den enskildes fördel. För att avhjälpa eventuell retroaktivitet till den enskildes nackdel infördes i övergångsbestämmelserna en möjlighet för de

¹⁷ Fast Lappalainen, *Om skyddet mot retroaktiv beskattning*, Stockholms universitet 2019, s. 195, tillgänglig på <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1341706/FULLTEXT01.pdf>.

¹⁸ Prop. 1980/81:104. Fast Lappalainen 2019, s. 182-185.

¹⁹ Prop. 1980/81:104, s. 189.

²⁰ *Ibid.*, s. 190.

²¹ Prop. 1991/92:54; Fast Lappalainen 2019, s. 185-188.

²² Prop. 1991/92:54, s. 12, s. 18.

enskilda att välja om de gamla eller de nya reglerna skulle tillämpas.²³ Denna gång använde regeringen skrivelseförfarandet i RF 2 kap. 10 §, st. 2 för att hantera den retroaktivitet till den enskildes nackdel, som skulle kunna bli följden av övergångsbestämmelserna.²⁴

De tre lagstiftningsärendena visar hur lagstiftaren vid begagnande av denna lagstiftningsteknik tar frågan om retroaktivitet till den enskildes nackdel enligt RF 2 kap. 10 § på största allvar. Vidare visar ärendena på den utveckling och precisering som skett av denna lagstiftningsteknik. I 1980 års reform tar inte regeringen fasta på Lagrådets uppmaning att införa regler för att avhjälpa retroaktiviteten till den enskildes nackdel. I 1994 års reform lämnar regeringen t.o.m. en stoppskrivelse för att eventuella retroaktiva verkningar till den enskildes nackdel av den föreslagna lagstiftningen ska vara förenliga med RF 2 kap. 10 §, st. 2.²⁵

Avslutningsvis ska kommenteras att andra avvägningar kan vara aktuella på andra områden än kapitalbeskattning av privatbostäder.

4. Retroaktivitet till den enskildes fördel i det aktuella lagstiftningsärendet

Inledningsvis ställdes frågan om, och i så fall vilket utrymme, lagstiftaren har att införa skattebestämmelser retroaktivt till den skattskyldiges fördel och på dennes begäran, frivillig retroaktivitet. I detta avsnitt ska den frågan diskuteras mot bakgrund av de mer generella redogörelserna i avsnitt 2 och 3.

Å ena sidan kan konstateras att någon generell rätt till retroaktiv tillämpning till fördel för den skattskyldige i ett övergångsskede inte föreligger. Det kan också finnas anledning att vara försiktig med att lagstifta retroaktivt då det kan leda till t.ex. likabehandlingsproblem.

Å andra sidan kan en lagstiftningsteknik med frivillig retroaktivitet vara ett lämpligt sätt att skapa så rättssäkra övergångar som möjligt från en gammal ordning till en ny, i synnerhet om den gamla ordningen har varit onödigt komplicerad och föranlett oskäligen konsekvenser till följd av t.ex. en lagstiftningsmiss. En sådan situation kan t.ex. vara för handen om möjligheten att göra underskottsavdrag enligt lag, som man har haft skäl att räkna med, kraftigt begränsats för vissa företag på grund av ny lagstiftning i form av ränteavdragsbegränsningsregler. Detta i sig, kan anses utgöra en icke avsedd retroaktiv effekt till den enskildes nackdel, som så långt som möjligt borde avhjälpas.

Det kan således finnas skäl att använda sig av en lagstiftningsteknik med frivillig retroaktivitet för att minimera ekonomiska förluster för skattskyldiga, vilket är av särskilt stor vikt när det handlar om t.ex. utsatta branscher eller som i den nuvarande situationen med en pandemi som slår hårt mot företagen, stora som små.

Lagstiftaren har tidigare gjort olika bedömningar i frågor gällande frivillig retroaktivitet vid koncernbeskattning, såsom i exemplen med koncernbidragsreglerna ovan, respektive i ärendena rörande kapitalbeskattning på privatbostäder. I de tre lagstiftningsärendena som redovisats ovan som rör kapitalvinstbeskattning för privatbostäder används denna lagstiftningsteknik för att underlätta övergången mellan olika regleringar och i viss mån att avhjälpa vad som uppfattas som komplicerade och orättvisa regler. När det däremot gäller det ärende som rörde koncernbidrag från 2009 som ovan redogjordes för, där remissinstanserna äskat om retroaktivitet till de skattskyldigas fördel, synes lagstiftaren ha intagit ett mer restriktivt förhållningssätt. Lagstiftaren framhåller i detta fall att det faktum att det är oklart om en retroaktiv tillämpning kan vara

²³ Prop. 1993/94:45; 12 Fast Lappalainen 2019, s. 188-190.

²⁴ Regeringens skrivelse 1993/94:2 med meddelande om kommande förslag till lagstiftning om uppskavsregler vid bostadsbyten, m.m. Denna skrivelse har även kommenterats av Pahlsson, se Pahlsson, Robert, *Retroaktiv stopplagstiftning – en utvärdering av stoppskrivelseinstitutet*, SkatteNytt, Akademisk Årsskrift 2011, årgång 1.

²⁵ Fast Lappalainen 2019, s 195 f.

till den skattskyldiges fördel eller nackdel, ger anledning att avhålla sig från en sådan lagstiftningsteknik. När det gäller 2009 års ärende, är det oklart om denna argumentation var utslagsgivande, då behovet av retroaktivitet till den enskildes fördel i stora delar verkar ha fallit bort sedan Skatteverket utformat en tillämpningsinformation som till stor del kunde antas avhjälpa övergångsproblematiken.²⁶ Det är därför svårt att svara på hur lagstiftaren hade agerat om frågan inte hade kunnat lösas på den administrativa nivån.

Underlaget är inte tillräckligt omfattande för att några säkra slutsatser ska kunna dras rörande regeringens förhållningssätt beträffande denna lagstiftningsteknik i relation till koncernbeskattning. Icke desto mindre kan konstateras, mot bakgrund av den argumentation som legat till grund för det ovan refererade ärendet men som även görs gällande i det aktuella lagstiftningsärendet, om vilket Riksdagen emellertid ännu ej beslutat, att förhållningsättet till att använda denna lagstiftningsteknik inte framstår som helt konsekvent. Detta kan motiveras av att det krävs ett starkare skydd när det gäller privatpersoner och inte minst enskildas permanentbostäder. Avvägningarna som måste göras i sådana ärenden skiljer sig åt i förhållande till de avvägningar som behöver göras i förhållande till koncerner.

Även när det gäller koncerner, stora som små, finns det anledning att skapa så rättssäkra regelövergångar som möjligt och minimera orättvisor som kan vara konsekvensen av t.ex. en brist i den tidigare regleringen, som i detta fall kan karaktäriseras som en icke avsedd retroaktiv effekt till den skattskyldiges nackdel, och som kan leda till både omotiverade förluster och konkurrensnackdelar. Detta gäller i synnerhet i situationer då näringslivet är under påtaglig press, såsom i den rådande Covid-19 pandemin, vars konsekvenser man rimligen inte kunnat förutse. Å andra sidan, kan lagstiftningen rörande koncernbeskattning framstå som mer komplicerad än på många andra områden. Detta kan innebära svåra praktiska hinder med att använda sig av frivillig retroaktivitet. I det aktuella lagstiftningsärendet om justerade bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto, har regeringen t.ex. särskilt lyft fram de skillnader i behandlingen över tid som gäller för underskott respektive för kvarstående negativa räntenetton.²⁷

Icke desto mindre bör en analys företas för att avgöra om det går att göra de föreslagna bestämmelserna retroaktiva på den enskildes begäran så långt det är möjligt. Det är rimligt att anta att en mer selektiv åtgärd skulle kunna vidtas i det här avseendet, för att göra det möjligt att avhjälpa övergångsproblematiken för så många fall som möjligt. I det nu aktuella lagstiftningsärendet finns exempelvis möjligheten 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. Här bör beaktas att för de flesta företag som berörs av förslagen i lagrådsremissen skulle ändringarna aldrig riskera att aktualisera den situation av minskat avdrag för negativt räntenetto som kan riskera leda till en nackdel för den skattskyldige²⁸. En sådan möjlighet har dock, såvitt kan utläsas av lagrådsremissen, här förbisetts eller i vart fall inte utretts.

Möjligheten att lösa problemen på administrativ nivå, d.v.s. hos Skatteverket, torde vara ytterst begränsat.

För att återkomma till argumentet att det kan vara svårt att avgöra om en retroaktiv tillämpning är till den enskildes fördel eller nackdel, framstår detta inte som helt övertygande i det aktuella fallet. Detta kan antas vara ett större problem när det gäller privatpersoner som kanske utför beräkningar på egen hand o.s.v., såsom i lagstiftningsärendena om kapitalvinstbeskattning rörande privatbostäder. När det däremot gäller koncerner, har dessa ofta tillgång till god skattejuridisk kompetens och borde ha goda möjligheter att utföra de beräkningar som krävs för att

²⁶ Prop. 2008/09:40, s. 25.

²⁷ Ibid. s. 52.

²⁸ Ibid. s 36.

avgöra vilken reglering som bör väljas samt redovisa dessa för Skatteverket på ett transparent sätt.

Likabehandlingsproblematiken med att införa en retroaktiv tillämpning har inte lyfts av Finansdepartementet i vare promemorian eller i lagrådsremissen. Det framstår emellertid som om ett begagnande av frivillig retroaktivitet, skulle kunna leda till bättre likabehandling avseende de företag som kan göra avdrag för koncernbidragsspärrade underskott fullt ut och de som inte kan göra det.

5. Slutsatser

Retroaktiv tillämpning av skattelag till den enskildes fördel är en möjlighet. Sådan retroaktivitet kan också vara behäftad med problem, precis som retroaktivitet till den skattskyldiges nackdel, t.ex. på grund av likabehandlingsskäl. Det finns därför anledning för lagstiftaren att iaktta viss försiktighet i det här avseendet. Likabehandlingsproblematiken med att införa en retroaktiv tillämpning i det aktuella ärendet har emellertid inte lyfts av Finansdepartementet vare sig i promemorian eller i lagrådsremissen.

I det aktuella fallet kan konstateras att det är fråga om en retroaktiv effekt till den enskildes nackdel, d.v.s. då möjligheten att göra avdrag för koncernbidragsspärrade underskott påtagligt har begränsats på grund av ny lagstiftning om ränteavdragsbegränsningar, som så långt som möjligt borde avhjälpas. RF 2kap. 10 §, st. 2 anses normalt inte ge något skydd mot retroaktiva effekter. I det aktuella fallet är det emellertid 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 föreligger också likabehandlingsproblem i förhållande till de företag som inte har haft negativt räntenetto och som har fått fullt avdrag för koncernbidragsspärrade underskott. Detta borde i sig motivera en retroaktiv tillämpning till den enskildes fördel i ljuset av grundläggande rättsprinciper, såsom förutsebarhet och likabehandling.

I syfte att avhjälpas brister i lagen och orimliga eller orättvisa konsekvenser som kan följa på sådana brister, kan en lagstiftningsteknik där den enskilde får välja mellan att tillämpa de gamla eller nya bestämmelserna på egen begäran under en övergångsperiod, frivillig retroaktivitet, vara rimlig använda. 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 möter betydande praktiska svårigheter att använda en lagstiftningsteknik avseende s.k. frivillig retroaktivitet, bör lagstiftaren utreda om det är möjligt att vidta mer selektiva åtgärder för att avhjälpas en brist i lagstiftningen i så många fall som möjligt av rättssäkerhetsskäl, såsom att införa frivillig retroaktivitet för de situationer då de föreslagna reglerna endast medför ett ökat avdrag för underskott, d.v.s. ingen korrigerande för ränteavdraget.

Att använda en lagstiftningsteknik med frivillig retroaktivitet, kan innebära svårigheter att avgöra om fråga är om tillåten eller otillåten retroaktivitet. Detta har emellertid inte hindrat lagstiftaren att införa en övergångsvis möjlighet för skattskyldiga att välja att tillämpa de nya reglerna retroaktivt istället för de gamla i fråga om kapitalvinstbeskattning på privatbostäder. Argumentets relevans är heller inte lika stark när det gäller koncernbeskattning, beroende på att koncerner ofta besitter en särskild skattekompetens och ofta har möjligheter att anlita professionell hjälp. Det torde också vara möjligt för koncerner att redovisa detta på ett begripligt sätt för Skatteverket.

I det nu aktuella lagstiftningsärendet finns i vilket fall möjligheten 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. Här bör beaktas att för de flesta företag som berörs av

förslagen i lagrådsremissen skulle ändringarna aldrig riskera att aktualisera den situation av minskat avdrag för negativt räntenetto som kan riskera leda till en nackdel för den skattskyldige.

Sammanfattningsvis kan och bör, i det här aktuella fallet, enligt min uppfattning frivillig retroaktivitet i vart fall medges 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.

Stockholm 2020-09-07

K. Fast Lappalainen

Katarina Fast Lappalainen

Jur. dr. i offentlig rätt

