

KATARINA FAST LAPPALAINEN

Frivillig retroaktivitet som lagstiftningsteknik

– Reflektioner med anledning av lagrådsremissen avseende koncernbidragsspärrade underskott och negativt räntenetto

I denna artikel diskuteras hur retroaktiv lagstiftning till skattebetalares fördel kan användas för att avhjälpa lagstiftningsmisstag och för att proaktivt motverka retroaktiva effekter i övergångskeden, genom s.k. frivillig retroaktivitet. Det innebär att skattebetalaren får rätt att på begäran välja att tillämpa de nya reglerna retroaktivt i en övergångsperiod. Detta kan stärka både rättssäkerheten och legitimiteten i systemet och även öka följsamheten med lagen.

1 INLEDNING

Frivillig retroaktivitet är en lagstiftningsteknik som har använts vid ett antal tillfällen för att avhjälpa oönskade retroaktiva effekter för de skattskyldiga på dennes begäran.¹ I korthet innebär det att lagstiftaren ger de skattskyldiga möjlighet att på begäran tillämpa de nya reglerna retroaktivt eller att välja att tillämpa de gamla. Detta kan vara en lämplig lagstiftningsmetod, under vissa förutsättningar, för att uppnå en så hög grad av likabehandling som möjligt mellan skattskyldiga och minimera problem under en övergångsperiod, vilket även kan påverka lagens legitimitet och efterlevnad i positiv riktning.

Denna artikel syftar till att bidra till den fortlöpande diskussionen om när retroaktiv lagstiftning bör användas till den skattskyldiges fördel, genom att analysera vilket utrymme som lagstiftaren har att införa skattebestämmelser retroaktivt på den skattskyldiges begäran, s.k. frivillig retroaktivitet. Denna fråga har nyligen aktualiserats i ett lagstiftningsärende avseende koncernbidragsspärrade underskott som särskilt kommer att

¹ Denna artikel bygger delvis på en promemoria av den 7 september 2020 som jag författat på uppdrag av föreningen Svenskt Näringsliv (opublicerad).

analyseras i förhållande till de grundläggande rättssäkerhetsprinciper som gör sig gällande.²

Artikeln är disponerad enligt följande. Inledningsvis görs en genomgång av förutsättningarna för retroaktivitet till den enskildes fördel och frivillig retroaktivitet som lagstiftningsteknik. Härfter presenteras det nyligen avslutade lagstiftningsärendet rörande koncernbidragsspärrade underskott med fokus på diskussionen om övergångsbestämmelsernas utformning. Slutligen ges ett förslag till checklista och en avslutande analys.

2 RETROAKTIVITET TILL DEN ENSKILDES FÖRDEL

Föga förvånande brukar retroaktiv lagstiftning betraktas som en anomali, något som ruckar på stabiliteten i rättssystemet och hotar förutsebarheten. Även om det är omöjligt att föreställa sig en rättsordning som bygger på retroaktivitet, är det svårt att i alla avseenden betrakta retroaktiv lagstiftning som något förkastligt. Retroaktiva åtgärder kan ju t.ex. användas till fördel för enskilda, såsom för att rätta till misstag i lagstiftningsarbetet.³

Det kan inte heller sägas att syftet med skyddet mot retroaktiv lagstiftning i alla situationer handlar om att man vill undvika att anknyta rättsföljder till rättsfakta som redan har inträffat. Det centrala syftet handlar ju primärt om att skydda de enskilda mot rättsförluster som kan vara en effekt av en sådan lagstiftning.⁴

I den svenska regeringsformen (RF) finns ett förbud mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 §. Förbudet tar sikte på retroaktiv skattelag till den enskildes nackdel. Detta innebär att det är fullt möjligt att lagstifta retroaktivt till den skattskyldiges fördel,⁵ även om lagstiftaren i vissa lagstiftningsärenden har uttalat att detta bör ske med stor restriktivitet.⁶ En begränsning i detta avseende kan t.ex. vara om allvarliga likabehandlingsproblem skulle kunna bli följderna av en sådan retroaktivitet.

Retroaktiv lagstiftning till fördel för skattebetalare har använts vid flera tillfällen, t.ex. då avskaffandet av arvsbeskattningen tidigarelades på grund av tsunamikatastrofen 2004. Det ansågs oskäligt att de anhöriga till offren

2 Se t.ex. prop. 2020/21:23. Förslaget röstades igenom i Riksdagen den 25 november 2020.

3 Warnling-Nerep, Wiweka, *Till frågan om legalitet och retroaktivitet i svensk rätt*, Juridisk Tidskrift 2008/09 s. 844.

4 Hagstedt, Jan-Anders, *Retroaktiv skattelag*. PA Norstedts & Söners Förlag, Lund 1975, s. 16.

5 Prop. 1978/79:195, s. 56.

6 Prop. 2008/09:40, s. 24.

skulle behöva belastas med denna skatt som ändå snart skulle avskaffas.⁷ I ett annat ärende handlade det om 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.⁸ Ett senare exempel är höjningen av RUT-avdraget 2019 som infördes retroaktivt av praktiska skäl.⁹

I vissa fall uppmanar remissinstanserna lagstiftaren att införa retroaktiva lagändringar, såsom vid slopandet av de s.k. Lundinreglerna 2012 (tidigare 17 kap. 8–12 §§ Inkomstskattelagen (1999:1229), IL)¹⁰ och i samband med ändringar i reglerna om koncernbidrag i 35 kap. IL år 2009.¹¹ Dessa krav realiserades inte, då det ansågs oklart om resultatet skulle vara retroaktivitet till den enskildes fördel eller nackdel, men också av praktiska skäl. I 2009 års ärende tycks behovet av retroaktivitet till den enskildes fördel i stora delar ha fallit bort då, Skatteverket utformat en tillämpningsinformation för att hantera de oförutsedda konsekvenser som kunde följa på införandet. Frågan kunde därmed lösas på administrativ nivå.¹²

Det faktum att det retroaktiva lagstiftningsinstrumentet har använts för att avhjälpa olika problem och undvika orimliga konsekvenser av lagen, kan emellertid inte sägas innebära att det i svensk rätt föreligger en rättighet att få förhållanden återställda eller ändrade genom retroaktiv lagstiftning. Denna fråga har diskuterats i förhållande till egendomsskyddet i första tilläggsprotokollet, artikel 1 i Europakonventionen (TP1-1). I ett beslut i fallet *NAP Holdings UK Ltd mot Storbritannien*, prövades om en stat skulle kunna vara skyldig att lagstifta retroaktivt till den skattskyldiges fördel, för att motverka egendomskränkningar.¹³ Fallet hade sin bakgrund i ett nytt prejudikat rörande tolkningen av bestämmelser om andelsbyten inom koncerner, som var helt oväntat för såväl skatteförvaltning som

7 Prop. 2004/05:97, *Undantag från arvsskatt och gåvoskatt*.

8 Ibid.

9 Prop. 2018/19:89 s. 12.

10 Prop. 2011/12:17 s. 31.

11 Prop. 2008/09:40 s. 24.

12 Ibid., s. 25.

13 *NAP Holdings UK Ltd./ Storbritannien*, ansökan nr 27721/95, beslut 1996-04-12. Fallet *Grunewald / Sverige*, ansökan nr 57314/08 som också rörde frågeställning om statens skyldighet att lagstifta retroaktivt till den skattskyldiges fördel hade kunnat lämna vissa svar i detta avseende. Detta togs emellertid inte upp till prövning. Fallet har kommenterats av Sterzel i Sterzel, Fredrik, *Författning i utveckling – tjugo studier kring Sveriges författning*, Iustus förlag, Uppsala 2009, s. 315 ff.

skatterådgivare. Detta fick till följd att NAP Holdings beskattades för ett andelsbyte till ett ansevärt belopp vid en tidpunkt som inte var förutsebar. Lagen ändrades för att stå i överensstämmelse med den tidigare tolkningen av lagtexten, men bolaget omfattades inte av denna ändring som endast gällde framåt i tiden. Kommissionen fann inte att det faktum att lagstiftningen inte hade gjorts retroaktiv till de skattskyldigas fördel, stod i strid med TP1-1, bl.a. då sådana effekter skulle kunna få negativa konsekvenser för de skattskyldiga som hade anpassat sig till det nya prejudikatet. Lagstiftningsåtgärden kunde därför inte anses vara ”*devoid of reasonable foundation*”.

Kommissionens beslut innebär att det i de flesta fall inte föreligger en positiv skyldighet att lagstifta retroaktivt för att avhjälpa orimliga konsekvenser, men det inte heller är helt uteslutet.¹⁴

3 FRIVILLIG RETROAKTIVITET

Frivillig retroaktivitet är en lagstiftningsteknik som innebär att den enskilde under en övergångsperiod själv får välja att tillämpa nya regler retroaktivt på begäran med syftet att lindra orimliga ekonomiska konsekvenser för enskilda i övergångsskedet. Denna teknik kan dock vara problematisk, eftersom den potentiellt kan medföra retroaktivitet till den enskildes nackdel.¹⁵ Det är inte heller alltid uppenbart om retroaktivitet är till fördel eller nackdel för den enskilde.

Frivillig retroaktivitet har tidigare använts på kapitalvinstbeskattningens område. Den första reformen av detta slag som genomfördes efter det att retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § st. 2 RF trätt ikraft, 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. I förarbetena konstaterades det

14 Beslutet i NAP Holdings är även intressant att analysera i ljuset av Europadomstolens dom i fallet *Dangeville mot Frankrike* där lagstiftarens oförmåga att beakta en implementeringsfrist ansågs utgöra en kränkning av TP1-1, S.A. *Dangeville mot Frankrike*, ansökan nr 36677/97, dom av den 16 april 2002.

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

emellertid att en skattskyldig skulle kunna göra en felkalkyl och begära att reglerna tillämpas, trots att det medför högre skatt. I den situationen skulle retroaktiviteten vara till den enskildes nackdel och därmed otillåten,¹⁶ varvid skattemyndigheterna skulle vara förhindrade att tillämpa de nya reglerna retroaktivt till den enskildes nackdel. Lagrådet menade, vilket inte hörsammades, att det av övergångsbestämmelserna uttryckligen borde framgå att bestämmelserna inte skulle tillämpas om det skulle leda till en högre realisationsvinst än enligt de äldre bestämmelserna, även om problemet i första hand ansågs vara av mer teoretisk natur.¹⁷

Ett senare lagstiftningsärende, där frivillig retroaktivitet användes, rörde kapitalvinstbeskattning på bostadsrätt, närmare bestämt 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 att tillämpa de nya reglerna under 1992 års och delvis även under 1993 års taxering.¹⁸ I förarbetena konstaterades vidare att den övergångsvisa valmöjligheten innebar en skyldighet för skattemyndigheterna att göra de skattskyldiga uppmärksamma på skatteeffekterna vid tillämpningen av olika regelsystem.¹⁹

Ett tredje exempel är en reform 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 enskilda att välja om de gamla eller de nya reglerna skulle tillämpas.²⁰ Denna gång använde regeringen skrivelseförfarandet i 2 kap. 10 § st. 2 RF för att hantera den retroaktivitet till den enskildes nackdel, som skulle kunna bli följden av övergångsbestämmelserna.²¹

16 Prop. 1980/81:104; Fast Lappalainen 2019 s. 182–185.

17 Prop. 1980/81:104 s. 189–190.

18 Prop. 1991/92:54; Fast Lappalainen 2019 s. 185–188.

19 Prop. 1991/92:54 s. 12, s. 18.

20 Prop. 1993/94:45; Fast Lappalainen 2019 s. 188–190.

21 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,

Dessa lagstiftningsärenden visar hur lagstiftaren vid användandet av denna lagstiftningsteknik tar frågan om retroaktivitet till den enskildes nackdel enligt 2 kap. 10 § RF på största allvar och på hur denna teknik har utvecklats och preciserats över tid. I 1980 års reform beträffande fastighetstaxering formuleras problemet, men regeringen införde inte särskilda regler för att avhjälpa retroaktivitet till den enskildes nackdel. I 1994 års reform avseende återinförande av uppskov däremot lämnar regeringen t.o.m. en stoppskrivelse för att se till att eventuella retroaktiva verkningar till den enskildes nackdel av den föreslagna lagstiftningen ska vara förenliga med retroaktivitetsförbudet i RF.²²

Det sistnämnda lagstiftningsärendet talar för att retroaktivitet till den enskildes nackdel på grund av lagstiftning som har det primära syftet att vara retroaktiv till den enskildes fördel, i viss mån kan avhjälpas med användning av skrivelseförfarandet. Det kan vidare vara ett lämpligt sätt att kommunicera riskerna med frivillig retroaktivitet för berörda parter. Det är givetvis angeläget att om stoppskrivelseinstitutet används i detta syfte, att olika åtgärder finns på plats, inte minst administrativa, för att avhjälpa eventuella fel som kan inträffa om den enskilde gör en missbedömning.

Andra avvägningar kan vara aktuella på andra områden än kapitalbeskattning av privatbostäder vid sådana beslut. Lagstiftaren har t.ex. gjort andra bedömningar på koncernbeskattningens område i de ovan nämnda ärendena avseende avskaffandet av Lundinreglerna 2012 och ändringarna i koncernbidragsreglerna 2009 och nu senast i det aktuella lagstiftningsärendet om koncernbidragsspärrade underskott och negativt räntenetto. I dessa ärenden synes lagstiftaren ha intagit ett mer restriktivt förhållningssätt och risken för retroaktivitet till den enskildes nackdel lyfts fram som ett bärande skäl för att avhålla sig från frivillig retroaktivitet. När det gäller 2009 års reform är det oklart om denna argumentation varit utslagsgivande, då övergångsproblemen kunnat lösas på administrativ nivå, genom att Skatteverket utformat tillämpningsinformation. Underlaget är emellertid inte tillräckligt omfattande för att det ska vara möjligt att dra några säkra slutsatser rörande lagstiftarens förhållningssätt till denna lagstiftningsteknik på olika områden.

se Pahlsson, Robert, *Retroaktiv stopplagstiftning – en utvärdering av stoppskrivelseinstitutet*, SkatteNytt, Akademisk Årsskrift 2011, årgång 1.

22 Fast Lappalainen 2019 s. 195 f.

4 DISKUSSIONEN OM FRIVILLIG RETROAKTIVITET I
LAGSTIFTNINGSÄRENDET OM KONCERNBIDRAGS-
SPÄRRADE UNDERSKOTT OCH NEGATIVT RÄNTENETTO

Nya skatteregler för företagssektorn infördes den 1 januari 2019, som bl.a. innebär en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn, baserad på resultatmättet EBITDA (*Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization*), dvs. resultatet före finansiella poster, skatter och avskrivningar. Enligt den nya lagstiftningen får ett företag dra av ett negativt räntenetto med högst 30 procent av EBITDA, det s.k. avdragsunderlaget enligt 24 kap. 24 § IL.²³ Detta föranledde även en ändring av den s.k. koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL, då man beförde 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.²⁴

Det visade sig emellertid att det, på grund av ändringar som företagits efter remissomgången, förelåg en brist i den aktuella regleringen rörande möjligheterna för koncerner att göra avdrag för underskott med anledning av ränteavdragsbegränsningsreglerna.²⁵ I korthet innebar det att företag inte fullt ut kunde få avdrag för sina koncernbidragsspärrade underskott enligt 40 kap. 18 § IL vilka kvarstod från tidigare år, om det på samma gång fanns ett negativt räntenetto som helt eller delvis inte fått dras av.²⁶ Det innebar 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.²⁷ I propositionen framhölls att detta utgjorde en nackdel med förslaget.²⁸ Övergången från den gamla lagstiftningen till den nya kan därför anses ha inneburit en retroaktiv effekt, då utrymmet för att göra underskottsavdrag begränsats på ett påtagligt sätt för vissa företag.

Föreningen Svenskt Näringsliv påtalade denna brist för Finansdepartementet i en hemställan om ny lagstiftning till regeringen den 23 april 2019, i vilken man framhöll att dessa brister inte kunde anses motiverade med

23 Prop. 2017/18:245 s. 95 ff.

24 Ibid., s. 115 ff.

25 Ibid., s. 116.

26 Prop. 2020/21:23 s. 11.

27 Promemoria av den 25 mars 2020, *Justerade bestämmelser avseende avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto*, Fi2020/01338/S1, s. 16.

28 Prop. 2017/18:245 s. 116 f.

hänsyn till koncernbidragsspärrens syfte. Till denna hemställan anslöt sig Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR).²⁹

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.³⁰ Härefter lämnades en lagrådsremiss den 20 augusti 2020,³¹ vilket följdes av Lagrådets yttrande av den 31 augusti.³² Den 8 oktober lämnade regeringen sin proposition,³³ som röstades igenom av Riksdagen den 25 november.³⁴ De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2021.

Av särskilt intresse är emellertid den diskussion som fördes rörande ikraftträdande och övergångsbestämmelser samt de förslag som framfördes rörande användandet av frivillig retroaktivitet i det aktuella lagstiftningsärendet.

I FAR:s hemställan till regeringen, påpekades särskilt att det inte finns hinder mot att nya bestämmelser i enlighet med förslaget ges retroaktiv effekt, vilket förordades.³⁵ Finansdepartementet framhöll emellertid i lagrådsremissen att ”det inte är lämpligt att tillämpa de nya bestämmelserna retroaktivt”. Någon ytterligare motivering lämnades inte i denna del.

I remissrundan, framhöll Näringslivets skattedelegation att den nya lagstiftningen borde gälla retroaktivt om den skattskyldige begär det, för att minimera negativa konsekvenser under övergångsperioden. Svenskt Näringsliv, Företagarna och Fastighetsägarna anslöt sig till yttrandet i denna del. Även Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), Sveriges advokatsamfund och FAR anförde att de nya bestämmelserna borde få tillämpas även för tidigare beskattningsår. Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet framförde att det hade varit angeläget att närmare analysera om de föreslagna bestämmelserna ska tillämpas retroaktivt.³⁶

29 Prop. 2020/21:23 s. 18. Avseende koncernbidragsspärrens syfte se 1993/94:50, s. 267.

30 Promemoria av den 25 mars 2020.

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

32 Lagrådets yttrande av den 31 augusti 2020, se prop. 2020/21:23, bilaga 5.

33 Prop. 2020/21:23.

34 2020/21:SkU9; Riksdagsskrivelse 2020/21:77.

35 Promemoria av den 25 mars 2020, s. 16; Lagrådsremiss av den 20 augusti 2020, s. 18.

36 Lagrådsremiss av den 20 augusti 2020, s. 51.

Skatteverket påpekar i sitt remissyttrande att om lagstiftningen träder ikraft på angivet datum, så ”kan de företag med räkenskapsår som påbörjats under perioden 2019–2020, 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.” Koncernbidragsspärren skulle därmed i mellantiden inte kunna fungera i enlighet med sitt syfte.³⁷

I propositionen diskuteras därför 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 en skattskyldigs nackdel”. Med hänsyn till att en retroaktiv tillämpning 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.³⁸ Av förarbetena 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 lyfter fram.³⁹

Skatteutskottet ställde sig bakom förslaget, men ett antal riksdagsledamöter (M) framhöll i ett särskilt yttrande att regeringens förslag borde kompletteras med en möjlighet till s.k. frivillig retroaktivitet. Detta motiverar ledamöterna med att i och med ”att dagens regler har brister som tvingar företag att, i strid med syftet, betala skatt trots att de har underskott menar vi att det finns starka skäl för att införa en möjlighet att tillämpa den utökade avdragsrätten för underskott retroaktivt.” En bestämmelse som medger en sådan retroaktivitet skulle med detta resonemang avhjälpa sådan felaktig beskattning.⁴⁰

37 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.

38 Prop. 2020/2021:23 s. 53; Lagrådsremiss av den 20 augusti 2020, s. 52. I Lagrådets yttrande lämnades inga synpunkter avseende frågan om ikraftträdande och övergångsbestämmelser.

39 Prop. 2020/21:23 s. 37.

40 2020/21:SkU9, s. 14.

Bedömningarna går således isär i frågan om frivillig retroaktivitet bör användas i övergångsbestämmelserna. Resultatet av denna diskussion, innebar att regeringens uppfattning kom att gälla. Frågan är emellertid 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 företag i övergångsskedet.

5 CHECKLISTA VID RETROAKTIV LAGSTIFTNING TILL SKATTEBETALARENS FÖRDEL OCH ANALYS AV LAGSTIFTNINGSÄRENDET

Att införa lagstiftning retroaktivt till den enskildes fördel kan, precis som retroaktivitet till den skattskyldiges nackdel, vara problematiskt t.ex. på grund av likabehandlingsskäl eller att det kan vara oproportionerligt. Det finns därför anledning för lagstiftaren att iaktta försiktighet.

Retroaktiv tillämpning av skattelag till den enskildes fördel kan emellertid utgöra en möjlighet att komma till rätta med lagstiftningsmisslag och andra olägenheter som kan ha medfört en orättfärdig ekonomisk börda för den enskilde i övergångsskedet.

En lagstiftningsteknik som frivillig retroaktivitet kan i vissa fall vara lämplig för att skapa så rättssäkra övergångar som möjligt från en gammal ordning till en ny, i synnerhet om den gamla har medfört oskäliga konsekvenser. En sådan situation kan t.ex. vara för handen om möjligheten att göra ett lagenligt underskottsavdrag, som man har haft skäl att räkna med, kraftigt begränsats på grund av ny lagstiftning i form av ränteavdragsbegränsningsregler. Detta kan anses utgöra en icke avsedd retroaktiv effekt till den enskildes nackdel, som så långt som möjligt borde avhjälpas.

Med utgångspunkt i redogörelsen om gällande rätt kan de olika kriterier som är styrande vid användningen av retroaktiv lagstiftning till den skattskyldiges fördel sammanfattas i en checklista. Denna är inte uttömmande, men kan fungera som ett stöd i beslutsfattandet för att avgöra om en sådan lagstiftningsteknik är lämplig att använda i ett visst fall. De olika kriterierna bör inte behandlas kumulativt, utan bör beaktas var för sig och utgöra grunden för en helhetsbedömning. Utgångspunkten är att så långt möjligt avhjälpa orimliga retroaktiva effekter av en redan befintlig lagstiftning. Det kan också handla om att motverka att retroaktiva effekter uppstår i ett övergångsskede.

Legalitet: Är ett avsteg från legalitetsprincipen motiverat, då retroaktiva lagar normalt inte är tillåtna/bör undvikas? Föreligger särskilda skäl för att ingripa retroaktivt till den enskildes fördel, såsom ett misstag i lagstiftningsarbetet och felet inte är obetydligt (*de minimis*)?

Förutsebarhet och skydd för berättigade förväntningar: Föreligger en retroaktiv effekt av en lagstiftning, som den enskilde inte kunnat förutse och som bör avhjälpas retroaktivt? Föreligger en berättigad förväntning hos den enskilde i något avseende som bör beaktas?

Likabehandling: Förleder en retroaktiv effekt en icke motiverad olikbehandling mellan skattebetalare i en jämförbar situation, som kan avhjälpas med stöd av retroaktiv lagstiftning till den enskildes fördel? Har olikbehandlingen lett till omotiverade förluster och konkurrensnackdelar? Det är emellertid av betydelse att överväga vad retroaktivitet till den enskildes fördel innebär för andra skattebetalare i en jämförbar situation, dvs. är åtgärden för att avhjälpa retroaktiva effekter förenlig med kravet på likabehandling?

Proportionalitet: Leder ett lagstiftningsmisstag i någon form, som kan förorsaka retroaktiva effekter, till att den enskilde får bära en orimlig ekonomisk börda? Samtidigt måste övervägas om en retroaktiv lagstiftningsåtgärd till den enskildes fördel medför att andra skattebetalare får bära en orimlig ekonomisk börda (jämför fallet *NAP Holding*)? Även tidsmässiga aspekter behöver beaktas. Det kan antas att problemen tilltar ju längre bakåt i tiden som retroaktiviteten gäller. Inom ramen för en proportionalitetsbedömning är även kontexten av betydelse. Det innebär att de avvägningar som måste göras kan skilja sig åt. Som huvudregel gäller att fysiska personer anses ha ett större behov av skydd än juridiska personer. Likväl kan det finnas anledning att använda retroaktiv lagstiftning för att avhjälpa eller förhindra retroaktiva effekter även för juridiska personer, stora som små. Detta gäller i synnerhet i situationer då näringslivet eller en viss bransch är under påtaglig press på grund av oförutsedda orsaker, såsom den rådande pandemin.

Verkställighet: Är det praktiskt möjligt att lagstifta retroaktivt till den enskildes fördel eller bör lagstiftaren välja andra metoder för att avhjälpa oönskade retroaktiva effekter? Kan problemet avhjälpas på administrativ nivå? Om ett retroaktivt ikraftträdande till den enskildes fördel inte kan ske för samtliga fall, kan i så fall *selektiva åtgärder* vidtas för att så långt som möjligt avhjälpa felet?

Med utgångspunkt i checklistan, kan följande slutsatser dras rörande det aktuella lagstiftningsärendet om koncernbidragsspärrade underskott och negativt räntenetto.

Legalitet: Fråga är om lagstiftning som har till syfte att rätta till ett lagstiftningsmissstag på ett komplicerat rättsområde som koncernbeskattning. Detta talar för att införa frivillig retroaktivitet i övergångsbestämmelserna, då felet inte framstår som obetydligt.

Förutsebarhet och skydd för berättigade förväntningar: Missstaget har givit upphov till en retroaktiv effekt till den enskildes nackdel, då möjligheten att göra koncernbidragsspärrade underskott påtagligt har begränsats p.g.a. ny lagstiftning om ränteavdragsbegränsningar, som så långt som möjligt borde avhjälpas. 2 kap. 10 §, st. 2 RF anses normalt inte ge något skydd mot retroaktiva effekter, men hindrar inte åtgärder för att avhjälpa detta. Det kan vidare argumenteras för att det föreligger en berättigad förväntning att reglerna ska tillämpas i enlighet med sitt syfte.

Likabehandling: Det föreligger likabehandlingsproblem mellan företag i en jämförbar situation. De som inte haft ett negativt räntenetto och som fått avdrag för sina koncernbidragsspärrade underskott, jämfört med de som haft ett negativt räntenetto som helt eller delvis inte kunnat dras av och som därmed inte fullt ut kunnat få 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. Likabehandlingsproblematiken med att införa en retroaktiv tillämpning i det aktuella ärendet har emellertid inte lyfts fram i förarbetena. I det aktuella fallet framstår det som om frivillig retroaktivitet skulle kunna leda till bättre likabehandling i systemet.

Proportionalitet: Den börda som de enskilda måste bära till följd av lagstiftningsmissstaget kan i de flesta fall inte anses oansenlig. Några beräkningar till stöd för detta finns inte, men med beaktande av vad som framkommit i förarbetena, framstår det som högst sannolikt att dessa inte kan vara oansenliga.

Avvägningen inbegriper juridiska personer, som normalt inte anses ha behov av samma skydd som fysiska personer. Även när det gäller koncerner, stora som små, kan det emellertid finnas anledning att beakta retroaktiva effekter och skapa regelövergångar som minimerar orättvisor. Detta gäller i synnerhet i den nuvarande situationen med Coronapandemin,

vars konsekvenser inte kunnat förutses och som innebär att stora delar av näringslivet är under påtaglig press.

Verkställighet: Om det möter betydande praktiska svårigheter att använda frivillig retroaktivitet, bör lagstiftaren utreda om det är möjligt att vidta mer selektiva åtgärder för att avhjälpa felet 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, dvs. ingen korrigering för ränteavdraget. Någon sådan möjlighet har inte utretts i förarbetena.

Att använda frivillig retroaktivitet, kan rent konkret innebära svårigheter att avgöra om fråga är om tillåten eller otillåten retroaktivitet. Detta har emellertid inte hindrat lagstiftaren från 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, vilket även föranlett användning av skrivelseförfarandet i 2 kap. 10 § st. 2 RF. Argumentets relevans är inte heller lika starkt när det gäller koncernbeskattning, då koncerner ofta besitter en särskild skattekompetens och ofta har möjlighet att anlita professionell hjälp. Det torde också vara fullt möjligt för koncerner att redovisa detta på ett klagörande sätt för Skatteverket.

Vid en helhetsbedömning avseende lagstiftningsärendet om koncernbidragsspärrade underskott och negativt räntenetto, står det klart att möjligheten att införa en frivillig retroaktivitet hade kunnat vara en lämplig åtgärd. Det framstår som om det funnits ett betydande utrymme för sådana möjligheter utan att detta skulle riskera att komma i konflikt med retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § st. 2 RF. Risken framstår som låg för att de flesta företag som berörs av lagändringen, skulle välja ett alternativ som skulle vara till deras nackdel. För de fall betydande praktiska problem skulle föreligga, hade alternativet att införa mer selektiva åtgärder kunnat införas 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 för koncernbidragsspärrat underskott inte föranleder ett minskat avdrag för negativt räntenetto.

Det återstår att se hur lagstiftaren väljer att hantera dylika situationer i framtiden och hur frivillig retroaktivitet som lagstiftningsteknik kan utvecklas vidare. Uppenbarligen har denna lagstiftningsteknik, i vissa fall, potentialen att bidra till mer rättssäkra övergångar från gammal lagstift-

ning till ny, som kan stärka legitimiteten i skattesystemet och bidra till ökad följsamhet med lagen.

Katarina Fast Lappalainen, jur. dr., universitetslektor, Juridiska institutionen, Stockholm universitet.