



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Företagsskattekommitténs förslag om halvering av tidigare års underskott

I strid med retroaktivitetsförbudet?

Master's thesis in Commercial and Tax Law (Tax law)

Author: Johanna Karlsson

Tutor: Björn Westberg

Date: 15 december 2014

Jönköping December 2014

Masteruppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	FSK:s förslag om halvering av tidigare års underskott – i strid med retroaktivitetsförbudet?
Författare:	Johanna Karlsson
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2014-12-15
Ämnesord	Företagsbeskattning, lagförslag, Företagsskattekommittén, SOU 2014:40, underskottsavdrag, retroaktivitetsförbudet

Sammanfattning

Den 12 juni 2014 lämnade FSK ett lagförslag som bl.a. innebär att svenska bolags tidigare års underskott ska reduceras till hälften. Framställningens syfte är att utreda huruvida denna reduktion står i strid med det grundlagsstadgade retroaktivitetsförbudet.

Enligt huvudregeln i 40 kap. 2 § IL ska tidigare års underskott från en näringsverksamhet dras av. I 2 kap. 10 § stycke 2 RF framgår att skatt inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten, det s.k. retroaktivitetsförbudet. Förbudet avser formell men inte materiell retroaktivitet, vilket får till följd att skattelagar som får retroaktiva effekter inte *per se* är förbjudna. I det av FSK lämnade lagförslaget föreslås en rad ändringar inom bolagsskattesystemet, bl.a. att nuvarande ränteavdragsregler avskaffas och ersätts med ett finansieringsavdrag. I syfte att finansiera reformen föreslås bl.a. en halvering av bolagens sparade underskott.

Författaren har bedömt att den del av förslaget som berör reduktionen av tidigare års underskott är särskilt intressant ur rättssäkerhetssynpunkt. Retroaktivitetsförbudet är avsett att förhindra formell retroaktivitet, varför det är osäkert huruvida finansieringsförslaget de facto strider mot det. Ett argument mot grundlagsstridighet är att underskottsavdraget är uppdelat i två steg, varför förslaget inte träffar tidigare inträffade omständigheter, dvs. tidigare års kostnader, utan istället framtida omständigheter, dvs. senare begärda underskottsavdrag. Författarens bedömning är att förslaget får materiella retroaktiva effekter. Vidare visas emellertid att någon formell retroaktivitet inte synes föreligga, varför förslaget inte anses strida mot retroaktivitetsförbudet. Det kan dock ifrågasättas ur rättssäkerhetssynpunkt om förslaget bör ligga till grund för lagstiftning då det kan anses strida mot kravet på förutsebarhet.

Master's Thesis in Commercial and Tax Law (Tax Law)

Title:	The bill of the Corporate Tax Committee on the reduction of previous year's deficits – in conflict with the prohibition of retroactive tax legislation?
Author:	Johanna Karlsson
Tutor:	Björn Westberg
Date:	2014-12-15
Subject	Corporate taxation, bill, Corporate Tax Committee, SOU 2014:40, deductible deficiency, prohibition of retroactive tax legislation

Abstract

On June 12, 2014, the Corporate Tax Committee (*Su.* FSK) submits a bill, proposing that Swedish companies' deficits from previous years shall be reduced by 50 per cent. The purpose of this thesis is to investigate whether this reduction is in conflict with the prohibition of retroactive tax legislation (*Su.* retroaktivitetsförbudet).

The main principle in 40:2 IL (the Swedish Income tax Act) states that previous year's losses shall be deducted. The Swedish constitution, 2:10 RF, prohibits formal, but not substantial, retroactive tax legislation. Legislation resulting in retroactive effects is thus not *per se* prohibited. The FSK proposed a number of changes in the corporate tax system, including the abolishment of the current interest deduction rules and the introduction of a general financial deduction. In order to finance the reform, the FSK proposes a 50 per cent reduction of previous years' saved deficits. From a rule of law-perspective, the author finds the proposal regarding its financing and particularly the reduction of previous years' deficits interesting. Since the prohibition is intended exclusively to prevent formal retroactivity, it is uncertain whether the funding proposal actually is in conflict with it. An argument for the proposal to not be in conflict with the prohibition, is that the loss carryforward is divided into two stages. Hence, the proposal is not applicable on previously occurred circumstances, i.e. costs, but rather future circumstances, i.e. requested deductions of carryforwards. The author's assessment is that the proposal will have material retroactive effects. However, it is found that no formal retroactivity is at hand, why the proposal is not in conflict with the retroactivity prohibition. However, it can be questioned from a rule of law-perspective whether the proposal should be put forward for legislation, due to its inconsistency with the requirement of foreseeability.

Innehåll

1	Inledning	5
1.1	Bakgrund.....	5
1.2	Syfte.....	7
1.3	Avgränsning	7
1.4	Metod och material.....	8
1.5	Disposition.....	9
2	Tidigare års underskott.....	11
2.1	Inledning.....	11
2.2	Tidigare års underskott ska dras av	11
2.3	Undantag.....	13
2.4	Avslutning.....	14
3	Retroaktivitetsförbudet	15
3.1	Inledning.....	15
3.2	Legalitetsprincipen	15
3.3	Retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § stycke 2 RF	17
3.3.1	Allmänt.....	17
3.3.2	Skattskyldighetens inträde.....	19
3.4	Rättspraxis	21
3.4.1	Avgöranden som behandlar retroaktivitetsförbudet	21
3.4.2	NJA 1986 s. 428	22
3.4.3	RÅ 1989 ref. 116 (I)-(II).....	22
3.4.4	RÅ 1990 ref. 19.....	23
3.4.5	RÅ 1992 ref. 10.....	23
3.4.6	RÅ 1993 ref. 79.....	24
3.4.7	NJA 2000 s. 132	25
3.4.8	HFD 2011 ref. 73	25
3.5	Avslutning.....	26
4	Företagsskattekommitténs förslag	28
4.1	Inledning.....	28
4.2	Huvudförslaget	28
4.2.1	Ett finansieringsavdrag	28
4.2.2	Avdragsbegränsningar.....	29
4.3	Finansiering av förslaget	30
4.3.1	Allmänt.....	30
4.3.2	Finansiering genom halvering av tidigare års underskott	31
4.3.3	Reservationer och yttranden från FSK:s ledamöter	32
4.4	Avslutning.....	34
5	Analys - halveringen av tidigare års underskott	36
5.1	Inledning.....	36
5.2	Spegeleffekt vid avdrag.....	36
5.3	Påverkan av underskottsavdragets konstruktion	37
5.4	Särskilt om företagna investeringar	40
5.5	Halveringen i relation till legalitetsprincipen.....	41

6 Slutsats	44
Källförteckning.....	45

Bilagor

Bilaga 1 – Exempel effekter av underskottsavdrag.....	48
Bilaga 2 – Tabell över förslagets finansieringsbehov.....	49

Förkortningar

Dir.	Direktiv
FSK	Företagsskattekommittén
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:2000)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
Ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar

I Inledning

I.1 Bakgrund

Regeringen tillsätter år 2011 en kommitté, benämnd Företagsskattekommittén (FSK), som får i uppdrag att se över den svenska företagsbeskattningen. Uppdraget innefattar en undersökning av olika möjligheter för att minska beskattningen av riskkapital i bolagssektorn samt att uppnå en neutralitet i beskattningen mellan lånat och eget kapital. FSK ska också föreslå regeländringar vars syfte är att skydda den svenska bolagsskattebasen.¹ De utgångspunkter FSK har att ta hänsyn till är, dels att utjämna den skattemässiga olikhet mellan lånat och eget kapital som förekommer i nuvarande lagstiftning, och dels att skattemässiga överväganden i så liten omfattning som möjligt ska påverka ekonomiska val. Vidare ska det finnas få möjligheter för bolag att via ränteavdrag föra ut vinster ur Sverige. De vinster som redovisas i Sverige bör samtidigt träffas av en lägre skattesats.² FSKs uppdrag består också i att finna nya regler som möjliggör för att nuvarande ränteavdragsbegränsningsregler avskaffas. De nya reglerna ska motverka att skattelag kringgås och ta hänsyn till EU-rätten samt vara enkla för företagen att tillämpa.³ För att FSK:s lämnade förslag inte ska påverka det offentligfinansiella systemet till det negativa, får den i uppdrag att också lämna förslag på hur reformen ska finansieras.⁴ Detta innebär att eventuella sänkningar av den effektiva skatten måste finansieras genom andra regler i den nya bolagsbeskattningen. Genom detta omfördelas skatteuttaget och gör förslaget självfinansierat.

FSK lämnade över sitt slutbetänkande ”Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet”⁵ den 12 juni 2014.⁶ Den lämnar två förslag, ett huvudförslag och ett alternativt förslag. Kortfattat innebär huvudförslaget att nuvarande ränteavdragsbegränsningar avskaffas och ersätts med ett avdragsförbud för negativa finansnetton. Vidare medges ett s.k. finansieringsavdrag om 25 procent av det skattemässiga resultatet. Bolagsskattesatsen på 22 procent lämnas oförändrad.⁷ Vidare föreslås en schablonintäkt för banker, som till skillnad från

¹ Finansdepartementets kommittédirektiv 2011:1, ”Översyn av företagsbeskattningen”, s. 1-2.

² Dir. 2011:1, s. 7-9.

³ Dir. 2011:1, s. 18.

⁴ Dir. 2011:1, s. 25.

⁵ Statens offentliga utredningar 2014:40, ”Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet”.

⁶ Regeringen, ”Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet”, publicerad 12 juni 2014.

⁷ SOU 2014:40, s. 24.

övriga branscher har positiva finansnetton till följd av att deras verksamhet består i att låna in pengar för att låna ut till högre ränta. Schablonintäkten ska kompensera för att bankerna ändå medges finansieringsavdrag, trots att den föreslagna avdragsbegränsningen inte påverkar deras resultat.⁸ För att finansiera både huvudförslaget och det alternativa förslaget föreslås en rad olika lösningar, varav ett innebär att tidigare års underskott reduceras till hälften.⁹

Förslaget fick snabbt motta kritik från näringslivet. Att försöka nå neutralitet mellan lånat och eget kapital menar Svenskt Näringslivs skattechef Krister Andersson är ”eftersträvansvärt”¹⁰. Samtidigt påpekar han att någon internationell motsvarighet för avdragsförbud för negativa finansnetton inte finns, vilket skapar osäkerhet. Andersson får medhåll avseende detta från författarna till en artikel från Deloitte¹¹ och en från PWC¹². Samtliga kritiserar också förslaget om halveringen av tidigare års underskott. Enligt 2 kap. 10 § stycke 2 regeringsformen (RF) får skatt nämligen ”[...] inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten.”, det s.k. retroaktivitetsförbudet. Det finns undantag från detta som innebär att skatt får tas ut retroaktivt, under förutsättning att riksdagen finner att särskilda skäl för sådant förfarande föreligger samt att regering eller riksdagsutskott då hade lämnat förslag om det till riksdagen.¹³ Finansieringsförslaget har benämnts kontroversiellt¹⁴, oacceptabelt¹⁵ och Företagarnas skatteexpert Annika Fritsch menar att det skulle skada förtroendet för det svenska skattesystemet¹⁶. Effekterna av förslaget innebär att bolagens investeringskalkyler förändras på ett helt oförutsebart sätt, vilket ur rättssäkerhetssynpunkt kan ifrågasättas.

⁸ SOU 2014:40, s. 24-25.

⁹ SOU 2014:40, s. 26.

¹⁰ Andersson, K., ”Vågat förslag från Företagsskattekommittén”, publicerad 12 juni 2014.

¹¹ Andersson, T. m.fl., Deloitte Tax Alert, ”Företagsskattekommitténs förslag avseende ändrad skattelagstiftning”, publicerad 12 juni 2014.

¹² Melbi, I. m.fl., ”Företagsskattekommitténs förslag om nya ränteavdragsbegränsningsregler”, publicerad 12 juni 2014.

¹³ 2 kap. 10 § stycke 2 andra meningen RF.

¹⁴ Andersson, T. m.fl., Deloitte Tax Alert, ”Företagsskattekommitténs förslag avseende ändrad skattelagstiftning”, publicerad 12 juni 2014.

¹⁵ Andersson, K., ”Vågat förslag från Företagsskattekommittén”, publicerad 12 juni 2014.

¹⁶ Fritsch, A., ”Företagarna kommenterar Företagsskattekommitténs förslag”, publicerad 12 juni 2014.

Finansieringen är dessutom vagt motiverad i förslaget.¹⁷ Det bör dock noteras att FSK fick direktiv att förslaget skulle vara självfinansierat, vilket med stor sannolikhet har påverkat dess utformning. Det finns ett flertal områden i förslaget som är intressanta ur olika aspekter, varav förslaget om halvering av tidigare års underskott i relation till retroaktivitetsförbudet var mest intressant, särskilt ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

1.2 Syfte

Uppsatsens syfte är att utreda huruvida den av FSK föreslagna halveringen av tidigare års underskott strider mot retroaktivitetsförbudet.

1.3 Avgränsning

Uppsatsens fokus ligger på FSK:s förslag och finansieringen av detsamma. För att förstå bakgrunden till frågeställningen, är det av vikt att beskriva gällande rätt om tidigare års underskott. Reglerna kring dessa innehåller en huvudregel med vissa undantag. Undantagen är av särskild karaktär och att redogöra för samtliga är inte nödvändigt för att utreda förslagets eventuella konflikt med retroaktivitetsförbudet, varför dessa endast beskrivs för att ge läsaren en helhetsbild av gällande rätt.

Vidare ligger fokus på svensk intern skatterätt och uppsatsen berör därför inte EU-rätt eller andra länders nationella rätt mer än vid nödvändig jämförelse för att klargöra förslagets innebörd. Jag redogör för förslaget i stort, eftersom det inte är motiverat att belasta läsaren med detaljer kring förslaget i vidare mån än nödvändigt för att förstå behovet av förslagets finansiering, som bl.a. sker med hjälp av halveringen av tidigare års underskott. Övrig finansiering av förslaget berörs inte på ett djupare plan än att ge läsaren förståelse för behovet av den föreslagna halveringen av underskott. Remissvaren kommer mot slutet av uppsatsskrivandet ha inkommit, dessa kommer dock inte beröras i någon större utsträckning. Framställningen redogör vidare inte för FSK:s alternativa förslag eftersom finansieringen av huvudförslaget respektive det alternativa förslaget skiljer sig något åt, varför denna del lämnas därhän.

Retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § stycke 2 RF är av stor vikt för att syftet med uppsatsen ska kunna uppnås, varför jag redogör för denna grundligt. Däremot berörs inte förbudet i annat än ren skatterättslig mening, såvida inte jämförelser mellan skatterätten och straffrät-

¹⁷ SOU 2014:40, s. 301.

ten bedöms lämplig. I övrigt utreds inte heller andra konstitutionella aspekter än de kopplade till skatterätten och den rättssäkerhet som retroaktivitetsförbudet ska säkra.

1.4 Metod och material

För att behandla de relevanta rättskällorna i utredningen följer jag rättskällehierarkin, vilket innebär att lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin undersöks och används i nu nämnd ordning. För att redogöra för gällande rätt liksom det av FSK lämnade förslaget används en deskriptiv metod.¹⁸ Det är nödvändigt att beskriva gällande rätt och förslaget för att kunna angripa syftet ur ett mer problembaserat perspektiv löpande, men framförallt senare i framställningen.

Enligt rättskällehierarkin är lagtexten den primära källan till gällande rätt, varför reglerna om tidigare års underskott i 40 kap. inkomstskattelagen (IL) samt retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § stycke 2 RF utreds. För att bringa klarhet i lagtextens innebörd och tillkomst samt i syfte att kunna besvara frågeställningen, utreds förarbeten till nu gällande rätt. Skälen till gällande rätt är av central betydelse för att få förståelse i varför reglerna finns och vad lagstiftaren önskar uppnå med gällande rätt. Reglerna rörande underskottsavdragen är knapphändigt motiverade i senare förarbeten, varför det är nödvändigt att komplettera med äldre motiv. Dessa tillsammans belyser reglernas betydelse.

En väl underbyggd och motiverad lagregel får bättre genomslagskraft och en mer korrekt tillämpning i praxis, varför detta används för att förstå lagreglers praktiska tillämpning och för att förstå tolkningen av desamma. Vad gäller allmänna förvaltningsmål, t.ex. skattemål, är Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) den högsta instansen för svensk intern rätt¹⁹, varför praxis från HFD²⁰ i första hand används. Högsta domstolen (HD) har också berört retroaktivitet och till den del det är relevant för uppsatsen presenteras dessa.

Doktrin används i den mån rättskällor med starkare rättskällevärde är svårtolkade, på så vis kompletteras och breddas underlaget. Vidare används doktrin i syfte att redogöra för olika åsikter kring lagstiftningen. För att få en djupare diskussion kring rättssäkerheten i svensk skattelagstiftning, studeras Anders Hultqvists avhandling om legalitetsprincipen vid in-

¹⁸ Sandgren, C., ”Rättsvetenskap för uppsatsförfattare”, Författaren och Nordstedts Juridik AB, 2007, s. 66.

¹⁹ 11 kap. 1 § RF.

²⁰ HFD hette tidigare Regeringsrätten (RR). Eftersom både underskottsavdragen och retroaktivitetsförbudet funnits under en relativt lång tid, hänvisas även till fall från RR.

komstbeskattningen²¹. Avhandlingen är visserligen utgiven år 1995, men är fortfarande aktuell för ämnet. Den behandlar legalitetsprincipen djupgående, ger en bra bild över retroaktivitetsförbudet och fokuserar på rättssäkerhet vid beskattning. Katarina Fast²² har skrivit en artikel om skyddet vid retroaktiv beskattning som jag använder i syfte att få en något djupare analys av retroaktivitetsförbudet liksom en katalog över de rättsfall som behandlat förbudet i relation till skatterättsliga frågor.

Vid redogörelse för det av FSK lämnade lagförslaget används, förutom slutbetänkandet i sig, nyhetsartiklar från näringslivet och yrkesverksamma skattejurister. Detta för att skildra hur förslaget bemötts och för att förtydliga vissa i förslaget intressanta problemområden. Nyhetsartiklar är visserligen inga rättskällor med betydande värde, men eftersom förslaget är dagsaktuellt kan de vara en god vägledning till en analys av uppsatsens frågeställning.

1.5 Disposition

Med undantag för framställningens första, femte och sista kapitel, påbörjas varje kapitel med en inledning och avslutas med en kort analys.

- | | |
|-----------|---|
| Kapitel 1 | Uppsatsen inleds med bakgrunden till den problematik som utgör underlag för frågeställningen. Kapitlet innefattar även uppsatsens syfte med tillhörande avgränsning, samt den metod och det material som använts vid utformningen av denna framställning. |
| Kapitel 2 | Det andra kapitlet redogör för gällande rätt avseende tidigare års underskott och vilka avdragsbegränsningar som finns. |
| Kapitel 3 | I uppsatsens tredje kapitel presenteras först legalitetsprincipen. Efter denna följer en grundlig redogörelse för retroaktivitetsförbudet. Skattskyldighetens inträde studeras och rättspraxis presenteras. |
| Kapitel 4 | Det fjärde kapitlet ger en översikt av FSK:s slutbetänkande. Förslagets finansiering presenteras liksom reservationer och säryttranden från FSK:s ledamöter och experter. |

²¹ Hultqvist, A., "Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen", Juristförlaget, 1995. Anders Hultqvist är professor i skatterätt och finansrätt.

²² Fast, K., "Om skyddet mot retroaktiv beskattning", Skattenytt 2011, Akademiskt nr., s. 118. Katarina Fast är doktorand i finansrätt vid Stockholms Universitet.

- Kapitel 5 I femte kapitlet presenteras min analys. En inledning för att kort sammanfatta materialet och ställa det i relation till uppsatsens syfte följs av den spegeleffekt som identifierats, underskottsavdragets konstruktion och ett särskilt avsnitt om genomförda investeringar. Därefter sätts halveringen i relation till legalitetsprincipen.
- Kapitel 6 I sjätte och sista kapitlet sammanfattas analysen och jag återanknyter till och besvarar framställningens syfte.

2 Tidigare års underskott

2.1 Inledning

Reglerna om avdrag för tidigare års underskott samt begränsningar av denna avdragsrätt finns i 40 kap. IL, med innebörden att underskott från en näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår enligt huvudregeln ska dras av.²³ För att ge läsaren möjlighet att bekanta sig med reglerna och förstå den frågeställning jag avser att besvara, redogörs först för huvudregeln och lagstiftarens syfte med denna. Därefter följer en översiktlig presentation av de avdragsbegränsningar som finns.

2.2 Tidigare års underskott ska dras av

I 40 kap. 2 § IL stadgas att ett underskott av en näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av, under förutsättning att några avdragsbegränsningar inte föreligger. Möjligheten till förlustutjämning genom carry forward liknande den vi har idag tillkom år 1960.²⁴ Lagen (1960:63) om förlustavdrag medgav rätt för juridiska personer att kvitta förluster mot vinster inom en tioårsperiod från förluståret.²⁵ Innan denna lag trädde i kraft fanns få möjligheter till förlustutjämning, främst genom s.k. förtäckt resultatutjämning genom vinstreglerande dispositioner, och dessa var möjliga endast i särskilda fall.²⁶ I motiven till lagen, som jag bedömer vara fortsatt aktuella då senare motiv till rätten för underskottsavdrag saknas, läggs stor vikt vid principen om beskattningsårets slutenhet. I proposition 1960 nr. 30 påpekas att varje års resultat bedöms enskilt vid den skattemässiga inkomststoppbeskattningen, oberoende av näringsverksamhetens resultat under andra år. Vidare framhålls att någon öppen utjämning av en verksamhets skattemässiga resultat mellan olika år i princip inte var tillåten enligt dåvarande skattelagstiftning.²⁷ Principen om beskattningsårets slutenhet kan enligt motiven leda till en på längre sikt för hård beskattning av skattskyldiga med ojämna inkomster.²⁸ I propositionen framförs vidare den kritik som riktats mot principen, nämligen att beskattningsåret anses vara en för kort period för att tillåta en korrekt vinstberäkning, vilket illustreras som följer. En vinst ett år kan vara följden

²³ 40 kap. 2 § IL.

²⁴ Samuelsson, L., "Förlustutjämning – en skatterättslig studie", Iustus Förlag, 1994, s. 18.

²⁵ Regeringens proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen, del 2, s. 462.

²⁶ Kungl. Maj:ts proposition nr. 30 år 1960, s. 13.

²⁷ Prop. 1960 nr. 30, s. 13.

²⁸ Prop. 1960 nr. 30, s. 14.

av kostnader som lagts ner i verksamheten flera år tidigare. Om verksamheten då gått med förlust, som inte har kunnat dras av, har ett på längre sikt oriktigt beskattningsresultat uppkommit.²⁹ Detta tolkar jag som att en verksamhets resultat inte kan begränsas i tid, vilket dock krävs ur ett rent praktiskt perspektiv. Ur ett rent teoretiskt perspektiv är resultatet av en verksamhet definitivt först när verksamheten säljs, avslutas eller likvideras. Efter att lagstiftaren har konstaterat att det saknas en möjlighet att förlustutjämna mellan olika beskattningsår, med tillhörande problem, identifieras behovet av sådana utjämningsmöjligheter.

Genom att möjliggöra för verksamheter att förlustutjämna mellan olika beskattningsår, skapas enligt motiven förutsättningar för större skatterättvisa, eftersom tidigare förlustutjämningsmöjligheter endast varit tillgängliga för vissa skattskyldiga med speciella förutsättningar.³⁰ Vidare framhålls att det är uppenbart att det saknas principiell anledning att ta ut större skatt av en skattskyldig, än vad som motsvarar inkomstförhållandena såsom de är under en längre tidsperiod än ett enskilt beskattningsår.³¹ Enligt motiven är inte en skattskyldigs förmåga att betala skatt större för att dennes inkomstutfall från år till år är ojämnt, snarare tvärtom. Med anledning av detta menar lagstiftaren att det måste betecknas som oriktigt att ändå utta högre skatt än vad som tas ut vid en mer jämn och stabil inkomstnivå.³² Med dessa motiv som utgångspunkt har sedan reglerna om underskottsavdrag utvecklats, tidsmässigt utvidgats men också begränsats för vissa specifika fall.

År 1990 genomfördes en skattereform som avskaffade lag (1960:63) om förlustavdrag och införde regler för underskottsavdrag i den då gällande kommunalskattelagen (1928:370) (KL). Underskottsavdrag medgavs liksom tidigare endast mot senare års vinster. Skillnaden mot tidigare lagstiftning var att någon tidsbegränsning på carry forward om tio år inte längre fanns.³³ Enligt regeln om underskottsavdrag i 26 § KL skulle tidigare års underskott dras av beskattningsåret efter året då underskottet uppkom. Något krav på att redovisa överskott året för avdraget uppställdes inte, utan underskott rullades fram. Fanns inget överskott att kvitta emot eller näringsverksamheten gick med förlust även följande beskatt-

²⁹ Prop. 1960 nr. 30, s. 14.

³⁰ Prop. 1960 nr. 30, s. 17.

³¹ Prop. 1960 nr. 30, s. 17-18.

³² Prop. 1960 nr. 30, s. 18.

³³ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 462-463.

ningsår, ackumulerades underskotten år för år.³⁴ Innebörden av underskottsavdraget i 26 § KL motsvarar i materiellt hänseende dagens 40 kap. 2 § IL.

I samband med införandet av IL fick reglerna om underskottsavdrag ett eget kapitel, 40 kap. IL och enligt huvudregeln i 40 kap. 2 § IL medges avdrag för tidigare års underskott. Vad gäller huvudregeln gjordes inga materiella förändringar.³⁵ Kvarstående underskott från tidigare år ska alltså dras av följande beskattningsår, oavsett om bolaget det året gör vinst eller inte. Underskotten rullas framåt och någon tidsbegränsning finns inte.³⁶ De begränsningar som finns redogörs för i nästa avsnitt. Underskottsavdraget behandlas liksom övriga kostnadsavdrag och påverkar beräkningen av resultatet i näringsverksamheten.³⁷ Näringsverksamhetens intäktsposter minus kostnadsposter avgör storleken på underskottsavdraget.³⁸

I rättsfallet RÅ 1999 ref. 59 anför domstolen att storleken av ett underskott ska prövas och fastställas redan vid taxeringen för underskottsåret. Prövningen av om avdrag ska medges ska dock förutsättas ske först vid taxeringen för det beskattningsår som följer efter underskottsåret. I HFD 2014 ref. 22 fastställer domstolen att ett underskott ska fastställas det år det uppkommer.

2.3 Undantag

Det finns begränsningar i avdragsrätten för underskott i 40 kap. IL, nämligen hos företag efter ägarförändringar, vid konkurs och ackord samt efter överlåtelser av andelar i statliga kreditinstitut.³⁹ Vidare finns ytterligare begränsningar om underskottsavdrag i andra kapitel i IL vilket framgår av huvudregeln i 40 kap. 2 § IL.⁴⁰ Vad gäller ägarförändringar, inträder en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr när ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag. Beloppsspärren innebär enligt 40 kap. 15 § IL att ett under-

³⁴ Samuelsson, L., "Förlustutjämning – en skatterättslig studie", s. 79.

³⁵ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 465.

³⁶ 40 kap. 2 § IL.

³⁷ 40 kap. 2 § och 14 kap. 21-22 §§ IL.

³⁸ 14 kap. 21 § IL.

³⁹ 40 kap. 9-19 §§, 20-21 §§ och 22 § IL.

⁴⁰ I lagrummet hänvisas till bestämmelser om underprisöverlåtelser, kvalificerade fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar, partiella fissioner och underskott av andelshus. En utredning kring dessa är inte relevant för framställningens syfte och lämnas därför därhän.

skotts företag inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva 1) det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget, eller 2) andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskottsföretaget. Utöver detta tillkommer andra regler som med hänsyn till framställningens syfte inte berörs vidare.

Koncernbidragsspärren innebär enligt 40 kap. 18 § IL att "[...] ett underskottsföretag inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. [IL]." Även till koncernbidragsspärren finns ytterligare regler som inte ska beröras här.

Av 40 kap. 18 § IL framgår att beloppsspärren tillämpas först, därefter tillämpas koncernbidragsspärren för den resterande delen. Spärreglerna infördes med syfte att förhindra en alltför omfattande handel med underskottsföretag, samtidigt som det fanns en önskan att systemet med underskott skulle vara neutralt vad gäller ägarförändringar.⁴¹

2.4 Avslutning

Att förlustutjämna mellan beskattningsår genom underskottsavdrag har, med vissa begränsningar, varit möjligt för svenska bolag i över femtio år. Lagstiftaren insåg behovet av förlustutjämning trots att det av rent praktiska skäl var nödvändigt att bibehålla slutna beskattningsår. Underskottsavdragen möjliggör för verksamheter med stora kostnader i ett uppstartsskede att nå en positiv nettoavkastning på investeringar innan verksamheten belastas med skattekostnader. Se bilaga 1⁴² över vilka effekter underskottsavdragen med olika avdragsregler ger i investeringars återbetalningstid. Det vore inte orimligt att anta att möjligheten till underskottsavdragen utgör en avgörande faktor i kalkyler för företagna och planerade investeringar.

⁴¹ Andersson, M., m.fl., "Inkomstskattelagen. En kommentar. 29-67 kap.", Norstedts Juridik AB, 2013, s. 1226.

⁴² Bilaga 1 illustrerar den återbetalningstid och skattekostnad på avkastning som olika avdragsregler för tidigare års underskott resulterar i.

3 Retroaktivitetsförbudet

3.1 Inledning

Med tanke på att i princip alla fysiska och juridiska personer betalar inkomstskatt, är det oerhört viktigt ur rättssäkerhetssynpunkt att det regleras hur skattens tas ut och för vilka ändamål. Kapitlets andra avsnitt redogör för uttrycket legalitetsprincipen i relation till skatterätten, vilken i rättssäkerhetssammanhang är av central betydelse. I tredje avsnittet presenteras utförligt retroaktivitetsförbudet med särskilt fokus på motiven bakom förbudet. Därefter presenteras ett antal rättsfall där fråga varit om retroaktivitet och skattelagstiftning.

3.2 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen återfinns i 1 kap. 1 § stycke 3 RF som stadgar att den offentliga makten utövas under lagarna. I propositionen till RF ges en något mer utförlig och förtydligande definition av legalitetsprincipen – ”[...] att inskränkningar i medborgarnas personliga frihet och rätt till egendom inte skall kunna företagas annat än med stöd av lag”.⁴³ Vidare stadgas att det är betydelsefullt att dra en gräns kring ämnen och omständigheter som inte ska kunna regleras på annat sätt än genom lag, dvs. av riksdagen antagna föreskrifter.⁴⁴ De ämnen som propositionen åsyftar är medborgarnas rättsliga ställning, deras egendom, medborgarnas inbördes förhållanden, deras rättigheter och skyldigheter gentemot det allmänna samt förhållandet i övrigt mellan enskilda och det allmänna.⁴⁵ Därav följer att skatt på inkomst beslutas av riksdagen och således genom lag.⁴⁶ Andra skatter, såsom tull på införsel av varor, kan riksdagen bemyndiga regeringen att besluta om.⁴⁷

Anders Hultqvist berör termen *legalitetsprincipen* grundligt med historiska förklaringar och hur den refereras till i doktrinen. Uttrycket legalitetsprincipen används inom flera rättsområden, i första hand inom den offentliga rätten och är särskilt behandlad inom straffrätten. Rötterna till den straffrättsliga legalitetsprincipen går tillbaka ända till 1700-talet.⁴⁸ Den

⁴³ Kungl. Maj:ts proposition 1973:90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m., s. 138.

⁴⁴ Prop. 1973:90, s. 138.

⁴⁵ Prop. 1973:90, s. 138.

⁴⁶ 8 kap. 3 § RF samt prop. 1973:90, s. 148.

⁴⁷ 8 kap. 3 § RF.

⁴⁸ Hultqvist, A., ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen”, s. 3.

skatterättsliga legalitetsprincipen har dock inte närmelsevis lika lång historia. Den tros ha uttalats först av Seve Ljungman 1947⁴⁹ med innebörden, liksom den straffrättsliga legalitetsprincipen inget straff utan lag, ingen skatt utan lag.⁵⁰ Rättsäkerheten borde sättas i första rummet vid tolkning av skatteregler enligt Ljungman, eftersom skatter ofta leder till ekonomiska konsekvenser av ingripande karaktär för den enskilde.⁵¹ Enligt Hultqvist har sedan diskussionen kring den skatterättsliga legalitetsprincipen framförallt berört om alla förutsättningar för skatt måste framgå av lag eller om det är tillåtet med analogisk och reducerande tillämpning av skattelagarna.⁵² Hultqvist anför vidare att den skatterättsliga legalitetsprincipen, ingen skatt utan lag, ibland kompletteras med ingen skatt utan *uttryckligt* stöd av lag. Han menar att det motiveras av att analogiförbudet i form av legalitetsskäl, och ibland av förutsebarhetsskäl, har varit föremål för diskussion.⁵³

Enligt Hultqvist brukar legalitetsprincipen i skatterättsliga sammanhang nämnas vid sidan om retroaktivitetsförbudet som återfinns i 2 kap. 10 § stycke 2 RF.⁵⁴ Retroaktivitetsförbudet, som redogörs för i nästa avsnitt, är ett grundlagsstadgat förbud mot retroaktiv beskattning. I förarbetena till det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet nämndes dock inte legalitetsprincipen⁵⁵, vilket med hänsyn till att de båda ändå ofta nämns jämte varandra kan verka underligt. Hultqvist menar dock att bara för att det i den skatterättsliga litteraturen inte hänvisas till retroaktivitetsförbudet när legalitetsprincipen diskuteras, utesluter inte det att retroaktivitetsförbudet ändå kan ses som en del av den skatterättsliga legalitetsprincipen.⁵⁶ Det är också Robert Pålssons uppfattning, att retroaktivitetsförbudet utgör en del av legalitetsprincipen.⁵⁷

Kravet på en lagstadgad beskattning utgör en central del av den skatterättsliga legalitetsprincipen. Ett starkt skäl för detta är enligt Hultqvist kompetensfrågan, dvs. vem det är

⁴⁹ Enligt hänvisning från Hultqvist till Ljungman, Seve, "Om skattefordran och skatterestitution", Uppsala 1947, s. 21 f. Se Hultqvist, A., "Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen", s. 3.

⁵⁰ Hultqvist, A., "Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen", s. 3.

⁵¹ Hultqvist, A., "Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen", s. 4.

⁵² Hultqvist, A., "Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen", s. 4.

⁵³ Hultqvist, A., "Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen", s. 5.

⁵⁴ Hultqvist, A., "Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen", s. 6.

⁵⁵ Regeringens proposition 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m., s. 54-57.

⁵⁶ Hultqvist, A., "Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen", s. 6.

⁵⁷ Pålsson, R., "Konstitutionell skatterätt", Iustus Förlag, 2011, s. 32.

som beslutar om att skatt ska uttas.⁵⁸ Skatterättens legalitetsprincip har senare gått från att endast diskuteras i sammanhang om kompetensfördelning, till att även beröra förutsebarhet och förhindrande av godtycke. Detta har dock enligt Hultqvist diskuterats som rättssäkerhetsaspekter snarare än legalitetsprincipen.⁵⁹ Han anser vidare att grunden för rättssäkerheten och legalitetsprincipen går i varandra och att det inte är nödvändigt eller kanske ens möjligt att försöka särskilja dem. Istället menar Hultqvist att den allmänna grunden för legalitetsprincipen ger en bas för hur den kan preciseras beroende på rättsområde, och att för att kunna veta vad som avses när någon åberopar den, krävs att uttrycket preciseras.⁶⁰

Vad gäller den fortsatta framställningen, kommer uttrycket legalitetsprincipen syfta till den skatterättsliga legalitetsprincipen med den av Seve Ljungman förklarade innebörden: ingen skatt utan lag. Den skatt som åsyftas fortsättningsvis är den för framställningen relevanta inkomstskatten. Ingen skatt utan lag synes enligt mig vara den, om något vida, innebörden lagstiftaren vid antagningen av 1974 års RF syftar till. Vidare kommer legalitetsprincipens skydd av förutsebarhet och förhindrande av godtycke användas vid diskussion om FSK:s förslag.

3.3 Retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § stycke 2 RF

3.3.1 Allmänt

I 2 kap. 10 § stycke 2 RF återfinns ett skydd mot formell retroaktivitet i form av ett förbud mot retroaktiv skattelagstiftning. Med formell retroaktivitet avses lagstiftning som uttryckligt avser omständigheter som redan inträffat före lagens ikraftträdande, till skillnad från materiell retroaktivitet som innebär att skattelag får tillbakaverkande effekter.⁶¹ Vidare är grundlagsstadgandet absolut, dvs. att det inte kan ändras på annat sätt än genom grundlag.⁶² Skyddet mot retroaktiv beskattning är dock endast till sin karaktär absolut. Något absolut skydd föreligger inte eftersom grundlagsstadgandet innehåller två undantag, möjligheten att lagstifta retroaktivt genom särskilt förfarande och vid krig, krigsfara eller ekonomisk kris.⁶³

⁵⁸ Hultqvist, A., ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen”, s. 6.

⁵⁹ Hultqvist, A., ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen”, s. 6.

⁶⁰ Hultqvist, A., ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen”, s. 6-7.

⁶¹ Fast, K., ”Om skyddet mot retroaktiv beskattning”, Skattenytt 2011, Akademiskt nummer, s. 118.

⁶² 2 kap. 20 § RF ec.

⁶³ 2 kap. 10 § stycke 2 RF. Se Fast, K., ”Om skyddet mot retroaktiv beskattning”, s. 135.

För att förstå bakgrunden till retroaktivitetsförbudet är lagens förarbete av central betydelse.

I propositionen 1978/79:195 föreslogs att skyddet för vissa särskilda rättigheter skulle byggas ut.⁶⁴ En av dessa rättigheter var förbudet mot retroaktiv lagstiftning. Tidigare fanns ett förbud mot retroaktiv lagstiftning endast inom straffrätten⁶⁵, men den s.k. Rättighetskyddsutredningen⁶⁶ föreslog att ett förbud på skatt- och avgiftsområdet också skulle införas.⁶⁷ Principen att enskild i förväg ska kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande, utgör det huvudsakliga motivet för ett förbud mot retroaktiv lagstiftning inom skatt- och avgiftsområdet. Förutsebarheten har alltså av lagstiftaren bedömts vara av stor vikt. I avsaknad av ett retroaktivitetsförbud riskerar en skattskyldig, som handlar i enlighet med gällande rätt, att dennes handling kommer att bedömas efter regler tillkomna i efterhand, när den skattskyldige inte kan göra gjort ogjort.⁶⁸ Ett exempel som illustrerar problemet presenteras i propositionen. Om skattereglerna skärps med retroaktiv effekt, skulle det för en skattskyldig kunna innebära att denne inte medges kostnadsavdrag, trots att kostnaderna var avdragsgilla när de betalades. Ett annat exempel är att en gåva blir högre beskattad än vad både mottagare och givare räknat med.⁶⁹

Rättighetskyddsutredningen menar att skattelagar ur rättsäkerhetssynpunkt inte utan starka skäl kan ges tillbakaverkande kraft. Vidare menar utredningen att eftersom skatten tas ut för gemensamma ändamål, skärps kraven på att skatteuttagets fördelning på olika grupper uppfattas som rättvis. Med anledning av detta måste myndigheter enligt utredningen kunna ingripa effektivt mot skattefusk och skatteflykt, dock utan att ändringar sker på ett för de enskilda medborgarna icke godtagbart sätt.⁷⁰ Enligt lagstiftaren finns starka skäl till någon form av förbud mot retroaktiv skattelagstiftning. För att i lagtext kunna ange vad som menas med retroaktiv skattelagstiftning, föreslog utredningen en regel i vilken den avgörande faktorn för retroaktivitet är om den omständighet som föranleder skattskyldighet inträffar

⁶⁴ Prop. 1978/79:195, s. 54.

⁶⁵ Som återfinns i gällande 2 kap. 10 § stycke 1 RF.

⁶⁶ Det namnet kommittén antog, som lade fram betänkandet (SOU 1978:34) "Förstärkt skydd för fri- och rättigheter", som ligger till grund för prop. 1978/79:195.

⁶⁷ Prop. 1978/79:195, s. 55.

⁶⁸ Prop. 1978/79:195, s. 55.

⁶⁹ Prop. 1978/79:195, s. 55.

⁷⁰ Prop. 1978/79:195, s. 55.

före eller efter lagens ikraftträdande. Vad gäller frågan när skattskyldigheten anses inträda vid olika skatteformer, hänvisar propositionen till Rättighetskyddsutredningens förslag.⁷¹ Denna fråga är av särskild vikt för framställningens analys, när en omständighet utlöser skattskyldighet, varför denna del behandlas särskilt i avsnitt 3.3.2.

I proposition 1978/79:195 framgår vidare att ett undantagslöst retroaktivitetsförbud inom skatte- och avgiftsområdet inte är att föredra. Detta för att både dåvarande regering och riksdag ansett det nödvändigt att vid särskilda omständigheter tillämpa nya skatteregler retroaktivt. Sådan tillämpning har framförallt berört förfaranden som inneburit kringgående av gällande skattelag och ett behov av att stoppa dessa har förelegat.⁷² Mot denna bakgrund ansågs det motiverat med undantag från retroaktivitetsförbudet. Undantagets begränsade tillämpningsområde, att skattskyldiga får ett auktoraktivt besked i förväg om att kommande skatteregel avses få retroaktiv tillämpning och att riksdagen finner det påkallat av särskilda skäl, motsvarar det som återfinns i 2 kap. 10 § stycke 2 RF idag.⁷³ Det ska noteras att de ändringar som företagits avseende det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet sedan införandet, enbart har varit av språklig karaktär.⁷⁴

Retroaktivitetsförbudet 2 kap. 10 § stycke 2 första meningen RF i nuvarande lagstiftning stadgar att "[S]katt eller statlig avgift får inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten." Det är denna mening som framställningen avser att utreda, huruvida förslaget om halvering av tidigare års underskott kan anses strida emot.

3.3.2 Skattskyldighetens inträde

Som tidigare nämnts hänvisar lagstiftaren till Rättighetskyddsutredningens slutbetänkande vad gäller skattskyldighetens inträde. Det utgör nämligen den avgörande faktorn för när en lag ska anses retroaktiv och därmed strida mot retroaktivitetsförbudet. I detta avsnitt redogörs för utredningens motiv, som också lagstiftaren står bakom. Endast skatt på inkomst från näringsverksamhet berörs, eftersom det är den för frågeställningen relevanta skatteformen.

⁷¹ Prop. 1978/79:195, s. 56.

⁷² Prop. 1978/79:195, s. 56.

⁷³ Prop. 1978/79:195, s. 4 (författningsförslaget) och s. 56.

⁷⁴ Regeringens proposition 2009/10:80, En reformerad grundlag, s. 251.

Rättighetsskyddsutredningen framhåller att det inte är riktigt lika enkelt och entydigt att avgöra om en lag är retroaktiv i skatte- och avgiftsområdet som i straffrätten, trots det relativt begränsade område som skatte- och avgiftsområdet utgör.⁷⁵ Utredningen menar att i straffrätten underlättas retroaktivitetsbedömningen genom att det är tillräckligt att jämföra tidpunkten för lagens ikraftträdande med tidpunkten för den brottsliga gärningen. En skatterättslig retroaktivitetsbedömning är däremot beroende av att fler faktorer föreligger samtidigt. Några som nämns är att en rättshandling sker yrkesmässigt, att en viss relation finns mellan två parter (anställningsförhållande eller äktenskap) eller att den det gäller är bosatt i landet.⁷⁶ Utöver detta krävs regelmässigt att någon slags transaktion sker, exempelvis att en faktura tas emot eller utfärdas, en gåva ges eller mottas, eller att en kontant betalning tas emot eller ges ut. Efter att utredningen studerat ett antal typfall, kom den fram till att låta en grundlagsregel bygga på att tidpunkten för en viss rättshandling eller transaktion jämfört med en lags ikraftträdande, avgör om en lag ska anses retroaktiv eller inte.⁷⁷

Vad gäller inkomstskatt ska inkomst av näringsverksamhet⁷⁸ beräknas enligt bokföringsmässiga grunder⁷⁹. Nya skatteregler får inte träffa sådan inkomst som har uppförts i räkenskaperna såsom intäktspost före nya reglers ikraftträdande. Avdragsposter ska behandlas på motsvarande vis.⁸⁰ Vad gäller sådana bokföringsåtgärder som företas vid ett beskattningsårs utgång, exempelvis värdering av varulager, kan dock ändring i skattereglerna inte anses retroaktiva, om reglerna trätt i kraft före beskattningsårets utgång. Däremot talar de skäl för ett grundlagsstadgat retroaktivitetsförbud att lagstiftaren bör avstå från att ändra sådana skatteregler alltför nära tidpunkten för värderingen.⁸¹

Utredningen framhåller att gällande rätt avgör när skattskyldigheten inträder, men identifierar möjligheten att då gällande regler kan ändras. Den möjliga problematiken åtgärdas genom att en regel om skyldighetens inträde avseende en befintlig skatteform vid ett retroaktivitetsförbud inte får tillämpas så att en omständighet, som redan har inträffat vid den nya

⁷⁵ Statens offentliga utredningar 1978:34, "Förstärkt skydd för fri- och rättigheter", s. 157.

⁷⁶ SOU 1978:34, s. 157.

⁷⁷ SOU 1978:34, s. 157.

⁷⁸ Tidigare benämnd rörelse, se Regeringens proposition 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 4 och 295.

⁷⁹ Bokföringsmässiga grunder gäller också idag, se 14 kap. 2 § IL.

⁸⁰ SOU 1978:34, s. 158.

⁸¹ SOU 1978:34, s. 158.

regelns ikraftträdande, utlöser skattskyldigheten.⁸² För de fall skatteregler ändras vad gäller skattskyldighetens inträde, synes det inte sällan krävas övergångsbestämmelser av hänsyn till förbudet mot retroaktiv lagstiftning.⁸³

I utredningens slutbetänkande redogörs för hur införandet av en ny skatteform skulle stå sig i relation till retroaktivitetsförbudet. Å ena sidan måste riksdagen kunna ha friheten att utforma skatten som visar sig lämpligast, exempelvis vad gäller den skatteutlösande omständigheten. Å andra sidan får denna enligt retroaktivitetsförbudet inte ligga i förfluten tid när den nya skatteformen träder i kraft.⁸⁴ Med ledning av detta menar utredningen att det inte är tillåtet att genom ny skatteform använda en beräkningsnorm som tidigare har lagts till grund för skatteuttag.

Av slutbetänkandet framgår ett förtydligande som är viktigt att notera. Definitionen av retroaktivitet inom skatte- och avgiftsområdet täcker inte alla fall av skattelag, som i någon utsträckning medför retroaktiva effekter. Det skulle enligt utredningen inte anses vara en retroaktiv skattelag om det år 0 beslutas att en viss egendom som innehas sista december år 1 ska tas upp till beskattning, inte heller till den del lagändringen avser egendom som innehas då förändringen träder i kraft.⁸⁵ Det synes orimligt att sådana ändringar i skattelag inte skulle kunna företas. Här bör också tilläggas att ett grundlagsstadgat retroaktivitetsförbud endast behöver träffa sådana ändringar i lagstiftningen som är till nackdel för de skattskyldiga.⁸⁶ Gränsdragningen för vad som avses med retroaktiv skattelagstiftning och när förbudet blir tillämpligt är inte glasklart. I normalfallet kan rättspraxis ge vägledning.

3.4 Rättspraxis

3.4.1 Avgöranden som behandlar retroaktivitetsförbudet

Både HFD och HD har i ett antal mål avgjort frågan om retroaktivitet och skatt- och avgiftsskyldighet. De flesta avgöranden behandlar tidpunkten för skattskyldighetens inträde och det är de rättsfallen jag redovisar i detta avsnitt. Dessvärre är den rättspraxis som rör frågan inte omfattande. Mot bakgrund av det, presenteras inte enbart fall som rör inkomst-

⁸² SOU 1978:34, s. 159.

⁸³ SOU 1978:34, s. 160.

⁸⁴ SOU 1978:34, s. 160.

⁸⁵ SOU 1978:34, s. 160-161.

⁸⁶ SOU 1978:34, s. 161.

skatt, utan även rättsfall som har berört statliga avgifter för vilka retroaktivitetsförbudet också är tillämpligt. I detta avsnitt redogörs för ett antal relevanta fall för att belysa den praktiska tillämpningen av det grundlagstadgade förbudet.

3.4.2 NJA 1986 s. 428

Fallet rörde en fråga om en tomträtt som förvärvats 4 juni 1984. En ansökan om inskrivning med anledning av förvärvet hade lämnats in, men varken frågan om stämpelskatten eller inskrivningen hade ännu prövats. När ansökan lämnades in var tomträtter enligt då gällande lagstiftning befriad från stämpelskatt. En ny lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter trädde i kraft den 1 juli 1984 som innebar att tomträtter inte längre var befriade från stämpelskatt.⁸⁷

HD konstaterade att skattskyldigheten för tomträttsförvärv inträder när ansökan om inskrivning beviljas och denna bestämmelsens innebörd var densamma som tidigare gällande bestämmelse. HD anförde att stämpelskatten till sin natur är skatt på fastighetsomsättning och ska erläggas för ”förvärv” (HD:s citationstecken) av tomträtt, varför goda skäl kan framföras att förvärvet ska anses utgöra den omständighet som enligt 2 kap. 10 § stycke 2 RF utlöser skattskyldigheten. Trots detta anförande fann HD att stämpelskatten skulle erläggas och att det inte var i strid mot retroaktivitetsförbudet, eftersom den fann att beviljningen var den avgörande skatteutlösande omständigheten.⁸⁸

3.4.3 RÅ 1989 ref. 116 (I)-(II)

I RÅ 1989 ref. 116 (I) behandlades en fråga avseende kapitalvinstbeskattning. Den 18 oktober 1983 hade ett byte av aktier skett. Bytet krävde dock att ökningen av aktiekapitalet i det ena bolaget vid en extra bolagsstämma skulle godkännas, vilket skedde 18 november 1983. Med anledning av detta måste den 18 november vara avyttringstidpunkten, eftersom då rättshandlingar som tillsammans konstituerar bindande avtal inte utförs vid samma tillfälle, är det den senaste av dem som avgör avyttringstidpunkten. Med verkan från 24 oktober 1983 infördes en stopplagstiftning, vilken innebar att den tidigare möjligheten att ta upp anskaffningskostnaden till 50 procent av nettoavyttringspriset hade sänkts till 25 procent.⁸⁹

⁸⁷ NJA 1986 s. 428. Se även Fast, K., ”Om skyddet mot retroaktiv beskattning”, s. 125.

⁸⁸ NJA 1986 s. 428. Se även Fast, K., ”Om skyddet mot retroaktiv beskattning”, s. 125.

⁸⁹ NJA 1989 ref. 116 (I)-(II). Se även Fast, K., ”Om skyddet mot retroaktiv beskattning”, s. 125.

HFD menade att beskattning av en realisationsvinst aktualiseras först när en tillgång avyttrats och att kontantprincipen avgör när skattskyldigheten inträder, vilket är när förstadelen av köpeskillingen erhålls. Av hänsyn till detta fann HFD inte att den retroaktiva skattehöjningen stred emot retroaktivitetsförbudet.⁹⁰

Fråga om en stämpelskattehöjning var tillämplig på ett bolag i samband med en nyemission behandlades i RÅ 1989 ref. 116 (II). Den 24 maj 1985 fattades beslutet om nyemission och i direkt anslutning tecknades aktierna och delades ut. Den 28 maj 1985 erlades betalningen. Patent- och registreringsverket fick anmälan den 14 augusti 1985, vilken registrerades den 30 september 1985. Stämpelskatten höjdes den 1 juli samma år.⁹¹

HFD fann, i enlighet med lagen om stämpelskatt på aktier, att skattskyldigheten inträder vid registreringen. På den grunden blev bolaget i enlighet med den högre skattesatsen skattskyldigt.⁹²

3.4.4 RÅ 1990 ref. 19

Fallet rörde avgiftsskyldigheten för avställningsavgift enligt bilregisterkungörelsen. Enligt bestämmelsen utgår avställningsavgift för ett registrerat fordon, om avställningen varat i mer än tolv kalendermånader i följd. Bestämmelsen trädde ikraft den 1 december 1987 och den avgiftsskyldige avställde sitt fordon den 12 december 1986, vilken varade mer än tolv månader.⁹³

HFD konstaterar att den omständighet som utlöser avgiftsskyldigheten är att perioden om tolv kalendermånader har gått till ända, även om tolv månadersperioden började före den 1 december 1987. Bestämmelsen strider därför inte mot retroaktivitetsförbudet.⁹⁴

3.4.5 RÅ 1992 ref. 10

Den 23 december 1986 infördes en tillfällig förmögenhetsskatt i form av en engångsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser. Till den del försäkringsbolagens förmögenheter översteg tio miljoner kronor skulle den 31 december 1986 skatt tas ut med sju procent. Motiven bakom skatten var att försäkringssparandet och liv-

⁹⁰ NJA 1989 ref. 116 (I)-(II). Se även Fast, K., ”Om skyddet mot retroaktiv beskattning”, s. 125.

⁹¹ NJA 1989 ref. 116 (I)-(II). Se även Fast, K., ”Om skyddet mot retroaktiv beskattning”, s. 125-126.

⁹² NJA 1989 ref. 116 (I)-(II). Se även Fast, K., ”Om skyddet mot retroaktiv beskattning”, s. 125-126.

⁹³ RÅ 1990 ref. 19.

⁹⁴ RÅ 1990 ref. 19.

försäkringsrörelsen hade skattemässigt behandlats särskilt förmånligt. Fördelningspolitiska och statsfinansiella skäl påkallade beskattningsåtgärder med anledning av att de senaste årens konjunkturuppgångar skapat en inom livförsäkringssektorn oöverträffad förmögenhetstillväxt. Försäkringsbolagens inställning till skatten var att den utgjorde en retroaktiv skatt på inkomster förvärvade under förevarande och tidigare år.⁹⁵

HFD gjorde följande bedömning. Det konstaterades att syftet bakom skatten var att förelagens ikraftträdande hade försäkringsbolagen haft stora inkomster, varför lagen utformades som en förmögenhetsskatt med 31 december 1986 som avgörande tidpunkt för skatten. Inkomsterna som inte längre fanns kvar vid tidpunkten skulle således inte beskattas. Eftersom avgörande datum för skatteberäkningen låg efter ikraftträdandet fann HFD att lagen inte stred mot retroaktivitetsförbudet.⁹⁶ Detta gick hand i hand med Lagrådets mening, som ansåg att skatten formellt uppfyllde kraven i 2 kap. 10 § RF.⁹⁷ Enligt Katarina Fast är detta engångsskattemål mycket omdiskuterat.⁹⁸

3.4.6 RÅ 1993 ref. 79

I fallet behandlas statlig kemikalieavgift i relation till retroaktivitetsförbudet. En ny förordning trädde ikraft den 1 juli 1989, som till skillnad från den tidigare innebar en årsavgift och inte endast en avgift beräknad för varje tillverkad eller importerad produkt. Frågan var om Kemikalieinspektionen förfarit riktigt när den debiterat bolaget förhöjd avgift enligt den nya förordningen, trots att denna trätt ikraft först på första dagen av det nya avgiftsåret.⁹⁹

HFD anförde följande. Sakförhållandet är detsamma som vid inkomstbeskattningen, alltså att inkomsten ett visst år tas upp till beskattning under det följande taxeringsåret. Det är helt klart på inkomstbeskattningsområdet, att retroaktivitetsförbudet medför att en ny eller förhöjd skatt inte får tas ut på inkomster som erhållits innan den nya bestämmelsens ikraftträdande. En förhöjning av kemikalieavgifter bör på motsvarande sätt inte få träffa den tillverkning eller import som skett innan ikraftträdandet av den beslutade förhöjningen. Debiteringen för år 1988 var således inte lagligen grundat.¹⁰⁰ Här bör noteras, att förordningens

⁹⁵ RÅ 1992 ref. 10. Se även Fast, K., "Om skyddet mot retroaktiv beskattning", s. 126.

⁹⁶ RÅ 1992 ref. 10. Se även Fast, K., "Om skyddet mot retroaktiv beskattning", s. 126.

⁹⁷ Fast, K., "Om skyddet mot retroaktiv beskattning", s. 126.

⁹⁸ Fast, K., "Om skyddet mot retroaktiv beskattning", s. 126.

⁹⁹ RÅ 1993 ref. 79.

¹⁰⁰ RÅ 1993 ref. 79.

grundlagsenlighet som sådan inte prövades. HFD konstaterade hur övergångsbestämmelserna till den nya förordningen skulle tillämpas för att den inte skulle anses utgöra retroaktiv lagstiftning.

3.4.7 NJA 2000 s. 132

HD fann för första gången att en lag stred mot retroaktivitetsförbudet i rubricerade fall.¹⁰¹ En ny skattebetalningslag trädde ikraft den 1 november 1997 som samtidigt ersatte uppbördslagen och ett flertal andra lagar inom skattebetalningsområdet. Ett bolag hade obetalda skatter och avgifter som avsåg tiden före 1 november 1997, för vilka en person ålagts ställföreträdansvar enligt den nya skattebetalningslagen.¹⁰²

HD fann att en väsentlig skillnad mellan det äldre och det nya stadgandet om företrädansvar förelåg, varav det senare innebar en skärpning av ansvaret. Domstolen menar att denna skillnad tyder på en viss skärpning, som i praktiken kunde leda till att företrädare för juridiska personer skulle bli betalningsansvariga i större utsträckning än tidigare. Därav stred regeln i detta fall mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § RF.¹⁰³ HD resonerade på liknande sätt i NJA 2004 s. 299 (I)-(II).

3.4.8 HFD 2011 ref. 73

I fallet avyttrade de skattskyldiga en ursprungsbostad i mars 2007 och i september samma år flyttade de in i en ersättningsbostad de anskaffat under 2006.¹⁰⁴ De begärde och medgavs avdrag för viss del av kapitalvinsten. Den 1 januari 2008 trädde en ny bestämmelse ikraft, med innebörden att en schablonintäkt på uppskovsbeloppet skulle tas upp till beskattning. De skattskyldiga sökte därför förhandsbesked hos Skatterättsnämnden¹⁰⁵, med frågan om de var skyldiga att erlägga den s.k. räntan på från den tidigare försäljningen av bostaden, då bestämmelsen ännu inte fanns.¹⁰⁶

¹⁰¹ Fast, K., ”Om skyddet mot retroaktiv beskattning”, s. 127.

¹⁰² NJA 2000 s. 132. Se även Fast, K., ”Om skyddet mot retroaktiv beskattning”, s. 127.

¹⁰³ NJA 2000 s. 132. Se även Fast, K., ”Om skyddet mot retroaktiv beskattning”, s. 127.

¹⁰⁴ Med uttrycket ursprungsbostad avses en privatbostad som vid avyttring är den skattskyldiges permanentbostad och med uttrycket ersättningsbostad avses en bostad som ersätter ursprungsbostaden, se 47 kap. 3 och 5 §§ IL.

¹⁰⁵ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2010-12-03 med diarienummer 113-09/D, ”Inkomstskatt: Uppskovsränta – retroaktivitet”.

¹⁰⁶ HFD 2011 ref. 73.

HFD gjorde följande bedömning och fastställde därmed Skatterättsnämndens förhandsbesked. Det innebär att den som har ett uppskovsbelopp ska ta upp en schablonintäkt, vilken beräknas på uppskovsbeloppet vid beskattningsårets ingång. Den för beskattningen utlösande omständigheten är förekomsten av ett uppskovsbelopp. Grundförutsättningen för att schablonintäkten ska tas upp är att ett uppskovsbelopp fanns vid bestämmelsens ikraftträdande, eller senare. Det saknar i detta sammanhang betydelse vid vilken tidpunkt den till uppskovsbeloppets hänförliga kapitalvinsten uppkom. Det kan därför inte anses strida mot retroaktivitetsförbudet i detta fall.¹⁰⁷

3.5 Avslutning

Det kan framstå som anmärkningsvärt, att förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning inte varit föremål för fler prövningar i HFD och HD under den tid som förbudet varit grundlagstadgat. Å andra sidan, kan detta tyda på att lagstiftaren medvetet inte stiftar lagar som kan träffas av förbudet, varför större behov att pröva lagars förenlighet med det saknas.

De flesta rättsfall rör skattskyldighetens inträde, och därmed den skatteutlösande omständigheten för att avgöra huruvida en lag strider mot retroaktivitetsförbudet eller inte. Underlaget är dock knapphändigt och HFD tillsammans med HD avgör endast i det specifika fallet och för den specifika skatten eller avgiften, utan att generellt diskutera eller stipulera några riktlinjer. Det synes svårt, att utifrån praxis dra några långtgående slutsatser på när skattskyldigheten inträder, eller det för framställningen relevanta, när motsatsen till skattskyldighet för ett avdrag utgör den omständighet som kan aktualisera retroaktivitetsförbudet.

Med stöd av legalitetsprincipen kan det framhållas att förutsebarhet och rättssäkerhet är särskilt viktigt inom skatterättsområdet, eftersom det de facto kan innebära ingripande ekonomiska konsekvenser för den enskilda. Av liknande anledningar infördes retroaktivitetsförbudet. Förutsebarheten är central för att enskilda ska kunna ta välgrundade beslut och även kunna beräkna konsekvenserna av sitt handlande. Enskilda ska inte bli bedömda på annat sätt än utifrån de regler som fanns när handlingarna företogs, eftersom de i efterhand inte kan göra gjort ogjort. För att knyta an till uppsatsens frågeställning, är det berättigat att anta, att många företags genomförda investeringar inte skulle ha gjorts om företagen anade att de underskott de har avdragsrätt till idag, imorgon skulle reduceras ner till hälften.

¹⁰⁷ HFD 2011 ref. 73.

Vidare kan det antas, att sannolikt samtliga redan genomförda investeringar inte går att göra ogjorda.

4 Företagsskattekommitténs förslag

4.1 Inledning

I sitt slutbetänkande ”Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet” föreslår FSK att bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2016.¹⁰⁸ Slutbetänkandet innehåller två alternativa förslag, varav endast huvudförslaget behandlas i denna uppsats. Det innebär i korthet dels att ett schablonmässigt avdrag, benämnt finansieringsavdraget, om 25 procent av företagets hela skattemässiga resultat införs och dels att negativa finansnetton inte får dras av.¹⁰⁹ I detta kapitel redogörs först för finansieringsavdraget tillsammans med förslagets avdragsbegränsningar. Detta för att ge läsaren förståelse för behovet av förslagets självfinansiering, som presenteras i följande avsnitt i vilket fokus ligger på halveringen av tidigare års underskott.

4.2 Huvudförslaget

4.2.1 Ett finansieringsavdrag

FSK föreslår att ett finansieringsavdrag med 25 procent ska göras för positiva underlag. Den menar att den slopade avdragsrätten för negativa finansnetton, som beskrivs i avsnitt 4.2.2, ska ersättas med ett schablonavdrag.¹¹⁰ Underlaget från vilket finansieringsavdraget ska göras, består av näringsverksamhetens hela skattemässiga resultat, dvs. intäktsposterna minskat med kostnadsposterna. Vad som här bör noteras är att negativt finansnetto enligt de föreslagna reglerna alltså inte ingår bland kostnadsposterna. Från resultatet efter bland annat förändring av periodiseringsfonder, koncernbidrag och inrullade underskott ska finansieringsavdraget dras.¹¹¹ Om företag medges rätten till finansieringsavdrag om 25 procent, och endast 75 procent av företagets resultat beskattas med 22 procent, är det ekonomiskt sett detsamma som att sänka bolagsskattesatsen till 16,5 procent. Finansieringsavdraget motiveras enligt FSK av syftena bakom reformen. Eftersom ränteavdragen kraftigt begränsas, menar FSK att det finns en fördel att ersätta ränteavdragen med finansieringsavdraget och detta istället för att sänka bolagsskattesatsen.¹¹² Vilken fördel FSK åsyftar fram-

¹⁰⁸ SOU 2014:40, s. 26.

¹⁰⁹ SOU 2014:40, s. 24.

¹¹⁰ SOU 2014:40, s. 195.

¹¹¹ SOU 2014:40, s. 194.

¹¹² SOU 2014:40, s. 195.

går dock inte. Om jag läser mellan raderna, kan fördelen ligga i att just ränteavdragen slopas, vilket utgjorde ett av huvudmotiven bakom utredningen, men att det inte är motiverat att inte medge något avdrag för finansiering alls. Den effektiva skattesatsen blir enligt FSK alltså 16,5 procent istället för dagens 22 procent¹¹³. Detta är dock inte riktigt hela sanningen, eftersom den effektiva skatten blir beroende av det negativa finansnettots storlek i relation till rörelseresultatet. Den effektiva skattesatsen kan således också bli högre än 22 procent för bolag med relativt stora räntekostnader i förhållande till själva rörelseresultatet. Är räntekostnaderna tillräckligt stora finns en risk att bolag som saknar positivt företagsekonomiskt resultat efter räntekostnader ändå får betala skatt.

4.2.2 Avdragsbegränsningar

Avdragsrätten för räntekostnader och andra finansiella kostnader ska ersättas av finansieringsavdraget, varför grunden i FSK:s förslag utgörs av en avdragsbegränsning för finansiella kostnader^{114, 115}. FSK föreslår att en definition för positivt och negativt finansnetto införs. Ett positivt finansnetto föreligger om ett beskattningsårs finansiella intäkter är större än beskattningsårets finansiella kostnader. Om det är tvärtom, att de finansiella kostnaderna överstiger de finansiella intäkterna är det fråga om ett negativt finansnetto. Den avdragsbegränsning som föreslås innebär att negativa finansnetton *inte* får dras av.¹¹⁶ Med andra ord medges avdrag för finansiella kostnader endast till den del de motsvaras av finansiella intäkter. Denna begränsning görs för varje bolag för sig och varje beskattningsår för sig.¹¹⁷ Dock tillåter förslaget viss utjämning. Ett bolag som har ett positivt finansnetto får göra avdrag för ett outnyttjat negativt finansnetto hos ett annat bolag, om avdragsrätt för koncernbidrag föreligger mellan de båda.¹¹⁸ Däremot får ett finansnetto som uppstår ett år inte sparas till ett senare beskattningsår.¹¹⁹

¹¹³ Se 65 kap. 10 § IL.

¹¹⁴ Att här redogöra för definitionen av finansiella kostnader är alltför omfattande och för långt ifrån framställningens syfte. Det redogörs för grundligt i förslaget, med start i avsnitt 14.5 i SOU 2014:40.

¹¹⁵ SOU 2014:40, s. 180.

¹¹⁶ SOU 2014:40, s. 180.

¹¹⁷ SOU 2014:40, s. 184.

¹¹⁸ SOU 2014:40, s. 185.

¹¹⁹ SOU 2014:40, s. 189.

4.3 Finansiering av förslaget

4.3.1 Allmänt

FSK fick i uppdrag att överlämna ett fullt finansierat förslag. Med detta menas att reformen inte ska innebära att några andra inkomstslag ska bära bördan av sänkt effektiv bolagsskatt eller att några andra skatter ska tas ut för att finansiera förslaget. Förslaget ska med andra ord vara offentligfinansiellt neutralt. Finansiering sker dels genom kortsiktiga lösningar i form av ikraftträdande- och övergångsbestämmelser, dels genom långsiktig finansiering.¹²⁰ De sistnämnda utgörs av att skadeförsäkringsbolagens skattemässiga avsättningar till säkerhetsreserven ska räntebeläggas¹²¹ och slopad avdragsrätt för viss del av kreditinstitutens efterställda lån och andra kapitalinstrument¹²².

De kortsiktiga lösningarna presenteras som ikraftträdande- och övergångsbestämmelser och bör kort nämnas i detta avsnitt. Periodiseringsfonder som avsatts före införandeåret (med start 1 januari 2016) och återförs efter införandeåret, ska tas upp till 133 procent av det avsatta beloppet. Konsekvensen av detta är att den effektiva skattebelastningen blir densamma, eftersom finansieringsavdraget om 25 procent får göras det år då fonden återförs till beskattning.¹²³ Vidare ska skadeförsäkringsbolagens avsättning till säkerhetsreserv som gjorts för beskattningsår som avslutas före införandeåret tas upp till 133 procent.¹²⁴ En tredje finansiering är att företag med beskattningsår som påbörjats före men avslutas efter den 1 januari 2016 får under det beskattningsåret endast göra avdrag med högst 75 procent för koncernbidrag som har lämnats till företag med beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015.¹²⁵ Den avslutande övergångsbestämmelsen och finansieringen som FSK föreslår är den mest omdebatterade, nämligen en halvering av tidigare års underskott. Detta utgör också den centrala delen i uppsatsens frågeställning.

¹²⁰ SOU 2014:40, s. 305.

¹²¹ SOU 2014:40, s. 306 ff. Förslaget är detaljerat och nästintill omöjligt att kort beskriva här. För utförligare presentation, se avsnitt 15.2 i SOU 2014:40 som behandlar förslaget.

¹²² SOU 2014:40, s. 313 ff. Även detta förslag är detaljrikt och svårt att kort sammanfatta vidare. För utförligare presentation, se avsnitt 15.3 i SOU 2014:40.

¹²³ SOU 2014:40, s. 296-297.

¹²⁴ SOU 2014:40, s. 297-298.

¹²⁵ SOU 2014:40, s. 298.

4.3.2 Finansiering genom halvering av tidigare års underskott

Tidigare års underskott ska enligt förslaget endast anses uppgå till 50 procent det beskattningsår som påbörjas efter 31 december 2015.¹²⁶ Denna del av förslaget tillägnas knappt en sida av förslagets totala 882 sidor. De underskott som finns kvar vid införandeåret har enligt FSK uppkommit under en period då det varit möjligt att generera underskott med hjälp av ränteavdrag. På grund av stora kvarstående underskott, kommer skattebetalningarna sjunka de första åren efter reformens ikraftträdande. FSK menar att även de första åren med nya reformen ska vara fullt finansierade, och för att åstadkomma detta föreslås att ingående underskott inte ska vara fullt avdragsgilla.¹²⁷ Den motivering FSK ger kan tyckas tunn och anklagas för att i princip dra alla bolag över samma kam. Någon ytterligare motivering än den ovan presenteras inte.

Övergångsbestämmelsen som föreslås är av engångskaraktär. Den kommer således endast påverka de underskott som finns det första beskattningsåret som inträder efter ikraftträdandet. Därefter kommer reglerna om tidigare års underskott tillämpas enligt gällande rätt. FSK förklarar förfarandet på följande vis. Om ett underskott uppgår till 100 och ska minskas till hälften det första beskattningsåret, anses underskottet uppgå till 50. Om verksamheten året efter resulterar i ett underskott om 25, är det kvarstående underskottet för nästföljande år 75.¹²⁸

Ett införande av ett avdragsförbud för negativa finansnetton innebär att bolagsskatteintäkterna ökar, dock är denna ökning mindre de första åren. FSK menar att det beror på att en del företag får ett högre skattepliktigt resultat med anledning av avdragsförbudet, men att dessa företag har stora sparade underskott.¹²⁹ Vidare hävdar FSK att företagen i dagens system inte betalar någon bolagsskatt och kan utnyttja sina sparade underskott de första åren efter reformens ikraftträdande. Dessa tar sedan slut vilket resulterar i att de börjar betala bolagsskatt som leder till ökade skatteintäkter.¹³⁰ FSK bedömer att det tar fyra år för bolagsskattebasen att nå sin långsiktiga jämviktsnivå. De inledande åren efter ikraftträdandet behöver således förslaget finansiering av engångsnatur, vilken uppskattas till ca. 16 miljard-

¹²⁶ SOU 2014:40, s. 301.

¹²⁷ SOU 2014:40, s. 301.

¹²⁸ SOU 2014:40, s. 301.

¹²⁹ SOU 2014:40, s. 483.

¹³⁰ SOU 2014:40, s. 483.

der kronor. FSK beräknar att halveringen av förlustavdragen kommer att inbringa 11 miljarder kronor till finansiering av förslaget de första tre åren och totalt 13,9 miljarder kronor under den beräknade infasningsperioden om sex år.¹³¹ Halveringen minskar bolagens möjlighet att kvitta vinster mot sparade underskott, vilket innebär att effekten av just denna finansiering är störst tiden efter halveringen. FSK menar att det beror på att bolag med tillfälligt underskott sannolikt kan generera vinst igen. Om de inte lyckas med detta är sannolikheten liten att de börjar gå med vinst, varför det är rimligt att anta att utnyttjandet av gamla förlustavdrag sjunker med tiden.¹³²

4.3.3 Reservationer och yttranden från FSK:s ledamöter

Halveringen av tidigare års underskott har inte enbart varit föremål för kritik i media och bland yrkesverksamma jurister. Ledamöter i FSK och sakkunniga som varit med och tagit fram förslaget har också kommenterat detta i slutbetänkandet.¹³³ Nedan kommer en redogörelse för några av dessa.

Åsa Hansson¹³⁴ menar att argumentet att sparade underskott uppkommit med hjälp av ränteavdrag inte motiverar ”ett så kraftigt ingrepp”, eftersom de uppkommit lagenligt. Hon menar att vissa underskott antagligen uppkommit med hjälp av ränteavdrag, men långt ifrån samtliga. Vidare framhåller Hansson att det inte är legitimt att ”retroaktivt och kollektivt ”bestraffa” alla tidigare underskott. Hon menar vidare att ett sådant ingrepp med rimligt antagande slår mot såväl nya och innovativa liksom forsknings- och utvecklingsintensiva bolag som karakteriseras av att de har stora kostnader i början. Sådana bolag har ofta stora kostnader under uppstartsfasen och genererar vinst först efter flera år. Att halvera förlustavdragen för dessa, slår sannolikt mycket hårt.¹³⁵ Hon framhåller också att underskottsavdragen kapas mer än nödvändigt, vilket leder till en överfinansiering av förslaget. Hon ställer sig frågan varför överfinansieringen ska ske och hävdar att det är oklart vad den ska finansiera.¹³⁶ Hansson avslutar yttrandet i denna del med att hon inte kan ställa sig

¹³¹ SOU 2014:40, s. 483-486. Se tabellen, bilaga 2.

¹³² SOU 2014:40, s. 484.

¹³³ Se avsnittet ”Reservationer och särskilda yttranden” i SOU 2014:40, från s. 569 och framåt.

¹³⁴ Docent Åsa Hansson, ledamot i FSK under hela beredningstiden, se ”Förteckning över vilka som deltagit i kommitténs arbete” i SOU 2014:40.

¹³⁵ SOU 2014:40, s. 573.

¹³⁶ SOU 2014:40, s. 574, samt se tabellen i bilaga 2.

bakom finansieringsförslaget, då hon anser att den är teoretiskt omotiverad och strider mot vad FSK ska åstadkomma enligt kommittédirektiverna. Hon menar att det dåligt övervägda tilltaget inte signalerar förutsebarhet utan raka motsatsen – att spelregler hastigt och omotiverat kan förändras utan någon konsekvensanalys.¹³⁷

Rune Andersson¹³⁸ menar även han att det må så vara att vissa underskott är ett resultat av ränteavdrag. Däremot menar han att faktumet kvarstår, att många av underskotten uppkommit från verksamheters verkliga förluster, framförallt under finanskrisen¹³⁹. Andersson menar att finansieringsförslaget därför har ”[...] inslag av konfiskatorisk och retroaktiv lagstiftning”.¹⁴⁰

Magnus Henrekson¹⁴¹ menar att finansieringsförslaget har egenskaper som synes framstå som retroaktiv beskattning, vilket kan leda till snedvridningar. Krympande bolag och sådana med äldre maskinpark får konkurrensfördel gentemot expansiva och framtidssatsande bolag som företagit investeringar med temporära förluster. Konsekvensen av detta gör det svårt att uppnå kommittédirektivens önskemål om ökat kapitalbestånd, produktivitet, BNP och välfärd.¹⁴²

Sven-Olof Lodin¹⁴³, anser att finansieringsförslaget inte bör genomföras i föreslagen form. Halveringen får betydande retroaktiva effekter och bryter mot den grundläggande rättsprincipen som förbjuder retroaktiv beskattning och återspeglas i 2 kap. 10 § RF. Lodin hävdar att det inte rör sig om en sådan formell retroaktivitet som nyss nämnda lagrum tar sikte på, men att den praktiska effekten är densamma som vid grundlagsstridig retroaktivitet. Han anser därför att sådana effekter ska undvikas. Liksom Åsa Hansson, ställer sig Lodin frågande till den överfinansiering som förslaget innebär.¹⁴⁴

¹³⁷ SOU 2014:40, s. 574.

¹³⁸ Styrelseordförande Rune Andersson, ledamot i FSK under hela beredningstiden, se ”Förteckning över vilka som deltagit i kommitténs arbete” i SOU 2014:40.

¹³⁹ Vilken finanskris som åsyftas framkommer inte, men jag antar att det är 2008 års finanskris.

¹⁴⁰ SOU 2014:40, s. 579.

¹⁴¹ Professor Magnus Henrekson, sakkunnig, se ”Förteckning över vilka som deltagit i kommitténs arbete” i SOU 2014:40.

¹⁴² SOU 2014:40, s. 588.

¹⁴³ Professor Sven-Olof Lodin, sakkunnig, se ”Förteckning över vilka som deltagit i kommitténs arbete” i SOU 2014:40.

¹⁴⁴ SOU 2014:40, s. 599, samt se tabellen i bilaga 2.

Krister Andersson¹⁴⁵ hävdar att en ytterst liten del av de underskott som finns har skapats genom ränteavdrag, varför det finns risk att förslaget uppfattas som ”[...] en kollektiv bestraffning av bolagssektorn som helhet”. Vidare får en sådan konfiskering av underskottsavdragen till följd att kalkyler på företagna investeringar ändras på ett helt oförutsebart vis. Andersson menar att detta kan leda till djupa tvivel om förutsebarheten och stabiliteten i bolagsskattesystemet. Kraftiga och omedelbara internationella reaktioner är att vänta och effekten blir betydligt minskade investeringar i Sverige, framförallt för innovativa verksamheter. Andersson tillägger att underskottsavdragen dessutom måste förbrukas fullt ut innan något finansieringsavdrag medges. Det är enligt Andersson helt oacceptabelt för näringslivet att urholka underskottsavdragen på föreslaget vis. Det saknar legitimitet och han spår att den svenska ekonomin lär drabbas hårt.¹⁴⁶

Annika Fritsch¹⁴⁷ är av liknande uppfattning som övriga, här presenterade, kommittémedlemmar. Hon menar att finansieringsförslaget är principiellt felaktigt och absolut inte bör genomföras. Att staten i efterhand radikalt ändrar de förutsättningar som fanns vid en investering, ger indikationer till investerare och företag att den svenska lagstiftaren inte är att lita på. Avslutningsvis, om förslaget skulle gå igenom, skulle företagsklimatet allvarligt försämrats och nyföretagande, svenska etableringar och framtida investeringar skulle hämmas.¹⁴⁸

4.4 Avslutning

Det lämnade förslaget är omfattande och relativt komplext. Förslaget har redan mött hård kritik i media och torde fortsatt vara föremål för debatt ett tag framöver. Till och med inom kommittén riktas kritik mot förslaget, framförallt gentemot hur finansieringen ska ske. Vad läsaren bör ha i åtanke är att FSK hade krav på sig att förslaget skulle vara själv- och fullfinansierat, varför delar av förslaget kan tyckas anmärkningsvärda eller knapphändigt motiverade. Ett så pass ingripande moment som halvering av tidigare års underskott borde motiveras mer grundligt för att inte klassas som obilligt. Det ligger nära till hands att anta, att något bättre motiv än det presenterade inte finns samt att FSK var nödgad att hitta 11 miljard-

¹⁴⁵ Näringslivets skattesakkunnige Krister Andersson, expert, se ”Förteckning över vilka som deltagit i kommitténs arbete” i SOU 2014:40.

¹⁴⁶ SOU 2014:40, s. 615.

¹⁴⁷ Skatteexperten Annika Fritsch, expert, se ”Förteckning över vilka som deltagit i kommitténs arbete” i SOU 2014:40.

¹⁴⁸ SOU 2014:40, s. 626.

der kronor för att kunna lägga fram ett fullfinansierat förslag. Att den kortsiktiga finansieringen ensamt drar in ca 20 miljarder i överskott de sex första åren är ytterligare en anmärkningsvärd punkt som signalerar att förslaget kan anses obilligt och knapphändigt analyserat i vissa delar.

5 Analys - halveringen av tidigare års underskott

5.1 Inledning

Rätten att få avdrag för tidigare års underskott är en drygt femtioårig princip och således väl förankrad i svensk skatterätt. Det är inte orimligt att anta att avdragsrätten utgör en återkommande post i företagens investeringskalkyler, vilket sannolikt leder till att fler investeringar är genomförbara än om någon avdragsrätt inte föreligger. Det torde kunna utgöra en av de avgörande faktorerna för större, långtidsavkastande investeringar. Vidare vore det inte orimligt att anta att företagen förväntat sig att sparade underskott ska kunna användas den dagen investeringen blivit lönsam och verksamheten återigen genererar vinst. Mot bakgrund av detta, är det föga förvånande att förslaget fått kritik avseende den retroaktiva effekten som en reduktion av tidigare års underskott faktiskt ger upphov till. Vidare bör tilläggas att Rune Andersson och Sven-Olof Lodin i en debattartikel i DI¹⁴⁹, förutom de säryttranden som presenteras ovan, försvarar sig mot viss kritik från de remissyttranden som avstyrkt förslaget i sin helhet. De menar bland annat att "[...] det är riktigt att den föreslagna halveringen av avdragsrätten för gamla förluster inte bör genomföras då det skulle leda till allvarliga retroaktiva effekter." Den delen av förslaget har alltså mottagit extern men också intern kritik. Det kan dessutom anses anmärkningsvärt att FSK lagt fram ett förslag som är så uppenbart obilligt att till och med de som arbetat med förslaget förkastar det på grund av de retroaktiva effekter som följer. Frågan är dock, om den föreslagna halveringen formellt strider mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § stycke 2 RF?

Läsaren bör notera, att den praxis som finns på området inte är omfattande och behandlar skattskyldighetens inträde, inte avdragsrättens inträde. Domskälen i HFD och HD:s domar är dessutom något ytliga och behandlar inte retroaktivitetsförbudet på djupet, varför det är svårt att finna vägledning i praxis på hur förbudet ska tolkas och tillämpas.

5.2 Spegeleffekt vid avdrag

Retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § stycke 2 RF tar avstamp i den omständighet som utlöste *skattskyldigheten*. Ny eller ändrad skärpande skattelagstiftning får enligt lagrummet inte träffa omständigheter som inträffade före den nya eller ändrade lagens ikraftträdande. Lagstiftaren har alltså utgått ifrån att skärpande skattelagstiftning i princip uteslutande avser skatt på intäkter. Som denna framställning påvisar, kan dock skärpande skattelagstiftning

¹⁴⁹ Andersson, Rune, och Lodin, Sven-Olof, "DI Debatt – Våra svar på kritiken", Dagens Industri 31 oktober 2014.

också riktas mot avdragsgilla respektive icke-avdragsgilla kostnader. Med anledning av retroaktivitetsförbudets ordalydelse, som tar sikte på skattskyldighet, blir det något svårare att utreda hur nekade avdrag står i relation till förbudet.

Intäkter och kostnader behandlas likadant vid beräkningen av en verksamhets resultat enligt 14 kap. 2 § IL. Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, och inkomster ska tas upp som intäkter och utgifter dras av som kostnad det beskattningsåret som de hänförs till enligt god redovisningssed. Mot bakgrund av detta, synes det inte föreligga någon egentlig skillnad mellan intäkter och kostnader rent skattemässigt vad avser tidpunkten. Om en intäkt ska tas upp till beskattning – skattskyldigheten inträder för den omständighet som intäkten hänförs till – ska motsvarande kostnad dras av – den för kostnaden hänförliga omständighet som utlöser avdragsrätten.

Inkomsten minskad med kostnaderna utgör den utlösande faktorn för beskattningen, eftersom överskottet beskattas det år det uppkommer. För avdragsrätten blir det detsamma, om än spegelvänt. Underskotten fastställs det år de uppkommer. I relation till retroaktivitetsförbudet, bör således avdragsbestämmelser inte få skärpas till företagens nackdel efter att den för avdragsrätten utlösande omständigheten inträffade, dvs. när den enligt bokföringsmässiga grunder är avdragsgill.

Ytterligare stöd för detta anges i motiven till RF, i vilket ett exempel på just kostnadsavdrag i relation till retroaktiva skattelagar presenteras. Det framgår att om det saknas ett förbud mot retroaktiv skattelag skulle en skattskyldig kunna nekas kostnadsavdrag, trots att kostnaderna var avdragsgilla när de betalades. Det är dock det enda exemplet som berör kostnadsavdrag. Det ger visserligen ett argument mot att den föreslagna halveringen skulle kunna strida mot retroaktivitetsförbudet, eftersom innebörden är att skattskyldiga plötsligt nekas avdrag som varit avdragsgilla när de gjordes. Utredningen hade onekligen varit mindre komplicerad, om det inte vore för att sparade underskott hänförs till tidigare års kostnadsavdrag och därför skiljer sig något från övriga avdrag.

5.3 Påverkan av underskottsavdragets konstruktion

Den för framställningen relevanta bedömningen försvåras ytterligare av det faktum, att underskotten uppkommer genom att en verksamhet ett beskattningsår uppvisar större kostnader än intäkter. Gör verksamheten förlust även nästföljande beskattningsår ackumuleras de båda underskotten och så vidare. Först när verksamheten gör vinst, använder man tidigare års underskott genom att kvitta underskottsavdraget mot vinsten. Om retroaktivitets-

förbudet är tillämpligt på halveringen av underskotten krävs att konstruktionen av dessa förstås. Jag vill hävda att underskottsavdragen är uppdelade i två steg: 1) avdrag för kostnader som uppkommer under beskattningsåret, och 2) avdrag för tidigare års underskott senare beskattningsår. Denna uppfattning kan också utläsas ur domskälen i fallen RÅ 1999 ref. 59 och HFD 2014 ref. 22, i vilka HFD anför att underskottet fastställs ett år och prövningen om avdragsrätt görs året när underskottsavdraget begärs. Det som här blir avgörande för frågan om retroaktivitet, är 1) om det genom halveringen kan ses som att hälften av tidigare års *kostnader* inte blir avdragsgilla, eller 2) om möjligheten att utnyttja ett underskottsavdrag, som faktiskt inte ännu begärts, till hälften blir icke avdragsgill.

Om det är kostnaden från tidigare år som inte längre är avdragsgill, dvs. att tidigare medgivna avdrag ”återkallas”, så har en skärpande skattelagstiftning träffat omständigheter som inträffat före lagens ikraftträdande. Om det istället ses som det andra alternativet, kan det ses som att framtida underskottsavdrag för ett år inte är fullt avdragsgilla. I det senare fallet träffar den skärpande skattelagstiftningen inte en omständighet som inträffat före ikraftträdandet, utan en framtida omständighet. En liknelse på det senare alternativet kan göras med fallet HFD 2011 ref. 73 om ränta på uppskovsbelopp. HFD menade att själva uppskovsbeloppet i sig var den skatteutlösande omständigheten och anförde att det saknade betydelse vid vilken tidpunkt den till uppskovsbeloppets hänförliga kapitalvinsten uppkom. Det torde inte vara fullständigt orimligt att jämföra underskottsavdraget med uppskovsbeloppet och tidigare kostnadsavdrag med kapitalvinsten, under förutsättning att systemet med underskottsavdrag ses i två steg som jag illustrerade ovan. Med en sådan tolkning, skulle motsvarigheten till skattskyldighet för underskottsavdraget inträffa när avdraget begärs i deklarationen och inte när avdrag medgavs för de underliggande kostnaderna. Det är dock osäkert huruvida en sådan tolkning är riktig. Om så är fallet, skulle reduceringen inte formellt strida mot retroaktivitetsförbudet. Detta trots att förslaget får påtagliga retroaktiva effekter.

Precis som Rättighetskyddsutredningen anför i lagförslaget som ledde fram till retroaktivitetsförbudet, kan ett förbud inte innebära att alla lagändringar med retroaktiva effekter är grundlagsstridiga. Utredningen framhöll att det inte skulle anses vara en retroaktiv skattelag om det år 0 beslutas att en viss egendom som innehas sista december år 1 ska tas upp till beskattning, även om lagändringen avser egendom som innehas då förändringen träder i kraft. Om underskottsavdraget ses som en tillgång i ett bolags verksamhet, i form av en

skattefordran¹⁵⁰, skulle en beskattning av detta inte vara grundlagsstridigt. Det förutsätter i detta fall, att en halvering av tidigare års underskott kan jämföras med att en egendom som ägdes innan en lagändrings ikraftträdande tas upp till beskattning. En sådan liknelse är inte helt orimlig. Att något tas upp till beskattning efter en lagändring torde kunna utgöra motsvarigheten till att avdragsrätten begränsas eller tas bort efter en lagändring. Det får visserligen materiella retroaktiva effekter, men alla retroaktiva effekter är inte grundlagsstridiga, utan endast de formella.

Om underskottsavdragen ses som en tvåstegskonstruktion som får till följd att framtida underskottsavdrag reduceras ner till hälften enligt förslaget, synes en materiell men inte formell stridighet mot retroaktivitetsförbudet föreligga. Det kan dock framföras att det skattevärde som ett kostnadsavdrag innebär inte har fått nyttjas om underskottsavdragen halveras, se följande exempel. Om ett företag ett år har 100 i utgifter och 50 i intäkter, kan det skattemässigt nyttja 50 av de 100 i utgifter mot intäkterna och således få ett nollresultat. De resterande 50 av utgifterna har bolaget inte kunnat utnyttja, eftersom det inte fanns tillräckligt med intäkter att kvitta emot. Därför sparas de 50 i utgifter till ett senare underskottsavdrag, när deras skattemässiga värde i framtiden kan nyttjas mot intäkter. Om de 50 sedan halveras är värdet på underskottsavdraget endast 25, vilket betyder att de resterande 25 som försvinner är utgifter vars skattevärde aldrig har fått nyttjas eftersom det har saknats tillräckliga intäkter. Med detta resonemang saknas behovet av att dela upp underskottsavdragen i två steg, eftersom hälften av ett bolags utgifter, som ska vara avdragsgilla enligt gällande rätt, förlorar sitt skattemässiga värde. Således kan det utgöra argument för att det utgör en formell retroaktivitet, eftersom lagen i sådana fall träffar omständigheter som utlöser avdragsrätten, vilka har inträffat före lagens ikraftträdande. Denna tolkning är dock något mer osäker och det saknas tillräckligt stöd för att hävda att så är fallet.

Med tanke på att det i motiven bakom retroaktivitetsförbudet framhålls att det inte är rimligt att alla lagar med retroaktiva effekter bryter mot förbudet, talar det för att reduceringen av tidigare års underskott skulle behandlas som att den ger retroaktiva *materiella* effekter och således inte *formella*. Detta eftersom underskotten visserligen fastställs de år de uppkommer, men avdrag medges inte förrän bolaget faktiskt begär avdrag. Det är också vad som framkommer i RÅ 1999 ref. 59 och HFD 2014 ref. 22 – att rätten till underskottsavdrag prövas först när bolaget begär avdrag för tidigare års underskott. Det torde bekräfta min uppfatt-

¹⁵⁰ Det finns t.ex. bolag som aktiverar kvarstående underskott som en tillgång i balansräkningen.

ning att tidigare års kostnader formellt är separerade från framtida underskottsavdrag, om än inte materiellt. Mot bakgrund av detta torde halveringen av tidigare års underskott inte formellt strida mot retroaktivitetsförbudet, eftersom det vid en prövning inte synes orimligt att den avdragsutlösande omständigheten är när bolaget begär underskottsavdraget, alltså *efter* lagens ikraftträdande.

5.4 Särskilt om företagna investeringar

Om halveringen inte formellt anses strida mot retroaktivitetsförbudet, finns det ändå anledning att påvisa vilka typer av retroaktiva effekter förslaget medför. Det vore inte orimligt att anta att de är så pass betydande att förslaget således skulle kunna förkastas på de grunderna. De retroaktiva effekter som följer av förslaget framgår tydligt då reduceringen ses i ljuset av redan företagna investeringar. Precis som Krister Andersson påpekar i sitt säryttande, förändras de beräknade kalkylerna för företagna investeringar på ett oförutsebart vis. De investeringar som företagits har gjorts i tron om att de underskott som följer av investeringen, senare kan nyttjas mot framtida vinster. Företagen har sannolikt haft förväntningar utifrån gällande rätt, att verksamheten inte beskattas förrän investeringen de facto genererat en nettovinst. Om reduceringen av tidigare års underskott skulle realiseras, träffar den nya regeln beslut som tagits med hänsyn till gällande rätt som det var innan regelns ikraftträdande. Den nya regeln träffar också kalkylerna som ligger till grund för investeringen. Beroende på storlek, har de kalkylerna med stor sannolikhet inte varit gratis eller billiga att ta fram. Efter att underskotten har reducerats, blir kalkylerna inte bara inaktuella, utan investeringen blir också dyrare. Konsekvensen av detta blir att lagstiftningen, om än inte formellt, materiellt får betungande retroaktiva effekter. Förslaget resulterar också i betungande framtida effekter, vilket jag redogör för i avsnitt 5.5 med koppling till förutsebarheten.

I bilaga 1 presenteras tre exempel på hur underskottsavdragen påverkar investeringar vad gäller återbetalningstid (investeringens pay off-tid) samt vilken skattekostnad investeringens avkastning träffas av beroende på vilka underskottsavdragsregler som gäller. Om det saknas avdragsrätt helt, vilket var fallet innan 1960 års lag om förlustavdrag, skulle en investerings avkastning beskattas redan första året efter att den företagits, trots att den ännu inte genererat någon positiv nettoavkastning. Det var bland annat sådana beskattningskonsekvenser som utredningen bakom underskottsavdragsreglerna ville undvika, att oriktiga beskattningsresultat på längre sikt uppstår. Ses istället exemplet om full avdragsrätt, som speglar gällande rätt, träffas en investering inte av någon skattekostnad förrän den faktiskt har genererat en positiv nettoavkastning, vilket ligger i linje med motiven bakom dagens under-

skottsavdragsregler. På så vis kan företag genomföra investeringar med vetskap om att investeringen inte belastas med skatt förrän den genererar positiv nettoavkastning, vilket sannolikt leder till att företag i större utsträckning kan, men framförallt vågar, företa stora kostnadstunga investeringar med längre pay off-tid. Den vetskapen blir dock inte riktig om FSK:s förslag i sin helhet blir verklighet.

Genom att halvera befintliga underskott påverkas företagna investeringar på det sätt, att den beräknade återbetalningstiden för en investering förlängs. Tiden den förlängs är beroende av när investeringen företogs i relation till halveringen, hur lång pay off-tid som var kalkylerad och om avkastningen den genererar är konstant eller progressiv. Precis som exemplet i bilaga 1 visar på, kommer investeringar genom förslaget att träffas av skattekostnader redan innan de genererat en positiv nettoavkastning. Innebörden av detta är alltså motsatsen till vad utredningen bakom underskottsavdragsreglerna ville uppnå. Oavsett att det endast är fråga om en engångshalvering, kvarstår problemet. Förutom att underskott träffas av skattekostnader i ett tidigare skede än förväntat, blir effekterna retroaktiva. Företagens dåvarande förutsättningar att kunna genomföra investeringen blir inaktuella, t.ex. att pay off-tiden förlängs, vilket kan resultera i att företagen skulle vilja göra investeringen ogjord. Jag antar att investeringarna inte rimligen kan återkallas. Om mitt antagande är korrekt, blir effekterna av halveringen retroaktiva. Regler tillkomna efter att enskilda inte kan göra gjort ogjort var vad Rättighetskyddsutredningen bakom det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet hade till ändamål att undvika, och på så vis upprätthålla principen att enskilda i förväg ska kunna beräkna konsekvenserna av sitt handlande. Den principen upprätthålls inte om förslaget går igenom, tvärtom. Det är möjligt att halveringen inte träffar händelser som hänt innan lagens ikraftträdande, men det får betydande negativa effekter på sådana händelser.

5.5 Halveringen i relation till legalitetsprincipen

Den allmänna legalitetsprincipen har som syfte att främja ett rättssäkert samhälle. Om det saknas stöd i lag, ska inskränkningar i enskildas personliga frihet och rätt till egendom inte kunna företas. Det framgår av skälen bakom legalitetsprincipen att omständigheter avseende enskildas egendom samt rättigheter och skyldigheter gentemot det allmänna inte ska kunna regleras annat än genom lag. Den skatterättsliga legalitetsprincipen blir aktuell för frågor rörande enskildas skyldigheter liksom enskildas egendom. Seve Ljungman menar att rättssäkerheten, och därmed den skatterättsliga legalitetsprincipen, är viktig eftersom skatter

kan få ingripande ekonomiska konsekvenser för den enskilda. Sådana konsekvenser följer av halveringen av tidigare års underskott.

Den skatterättsliga legalitetsprincipen betyder inte längre endast ”ingen skatt utan lag” enligt Anders Hultqvist. Inom principen rymms också krav på förutsebarhet och förhindrande av godtycke. Om halveringen av tidigare års underskott skulle aktualiseras, är det möjligt att halveringen inte skulle strida mot legalitetsprincipen rent formellt. Det finns dock argument som kan tala för att det ändå skulle vara i strid mot den skatterättsliga legalitetsprincipen.

Konsekvensen av att tidigare års underskott vid ett givet datum endast skulle anses uppgå till hälften är att omständigheterna kring företagna investeringar radikalt förändras. Förutom de retroaktiva effekter som det innebär, får förslaget betungande framtida effekter. Vad företagen trodde sig veta om framtiden, omkullkastas genom den ändrade skattelagstiftningen. Som bilaga 1 illustrerar, träffas investeringar vars underskott halveras av skatt innan den genererat någon nettointäkt. Det kan ifrågasättas om det är legitimt att beskatta ett överskott som i praktiken fortfarande är ett underskott, särskilt med tanke på att rätten till underskottsavdrag har funnits i över femtio år. Genom att plötsligt förändra förutsättningarna försvinner alla tecken på förutsebarhet som den skatterättsliga legalitetsprincipen ska skydda.

Både Rune Andersson och Krister Andersson beskriver just halveringen som att det allmänna konfiskerar underskotten, vilket kan betraktas som ett relativt starkt uttryck för att beskriva förslaget. Det är dock inte förvånande, bl.a. då det saknas en konsekvensanalys av reduceringen. Vidare saknas en utförlig motivering av förslaget. Att knapphändigt motivera ett sådant ingripande medför att förslaget framstår som obilligt. Det är säkert så, att vissa underskott har kunnat skapas genom att bolagen utnyttjat rätten att göra avdrag för stora räntekostnader. Det har dock varit lagenliga ränteavdrag, eftersom gällande rätt har medgett sådana avdrag. Om lagstiftaren i efterhand väljer att korrigera detta genom att samtliga bolag vägras underskottsavdrag till hälften, straffar lagstiftaren alla. De som oetiskt, men lagligt, har haft stora räntekostnader straffas, liksom bolag vars underskott uppkommit genom verksamhetsförluster. Detta kan ifrågasättas mot motiven bakom de undantag från retroaktivitetsförbudet som finns. Där framförs att det är viktigt att skatteuttagets fördelning på olika grupper uppfattas som rättvist, varför lagstiftaren snabbt ska kunna förhindra skatteflykt. Om det är viktigt med rättvisa, kan frågan ställas om det är rättvist att dra alla underskott över samma kam. Det hade visserligen inte varit mer eller mindre korrekt att endast

halvera underskotten för bolag som med avsikt haft stora räntekostnader, men helhetsbil-
den hade sannolikt uppfattats som mer rättvis. Det hade också enklare och fylligare kunnat
motiveras, än det knapphändiga argument som framförs i förslaget.

6 Slutsats

Syftet med framställningen är att utreda huruvida den av FSK föreslagna halveringen av tidigare års underskott strider mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § stycke 2 RF. Framställningen har visat att reducering av tidigare års underskott får retroaktiva effekter. Detta är särskilt tydligt för genomförda investeringar. Halveringen medför att de förutsättningar som legat till grund för dessa förändras i efterhand, varför effekterna av förslaget åtminstone materiellt är retroaktiva.

Av retroaktivitetsförbudet följer att en lag inte får träffa de för skattskyldigheten utlösande omständigheter som inträffat före lagens ikraftträdande, dvs. formell retroaktivitet. Framställningen har visat, såvitt avser retroaktivitetsförbudet, att avdragsrätt för kostnader ska behandlas på motsvarande sätt som skattskyldighet för intäkter. Detta får till följd att avdragsbestämmelser inte får skärpas till skattskyldigas nackdel efter det då den omständighet som utlöste avdragsrätten inträffade. Bedömningen påverkas vidare av underskottsavdragets konstruktion, vilken jag funnit vara uppdelad i två delar: 1) tidigare års kostnadsavdrag, och 2) senare års underskottsavdrag. För denna tolkning finns stöd i praxis, i vilket det framkommit att underskotten fastställs ett år medan rätten till avdrag för tidigare års underskott prövas det året det begärs. Mot denna bakgrund separeras tidigare års kostnader från framtida underskottsavdrag, varför halveringen inte formellt synes strida mot retroaktivitetsförbudet.

Trots att lagförslaget inte formellt strider mot retroaktivitetsförbudet, finns anledning att ifrågasätta dess lämplighet att läggas till grund för lagstiftning. Framställningen visar att förslaget ger materiella retroaktiva effekter liksom betungande framtida effekter. Vidare torde förslaget strida mot andra rättssäkerhetsprinciper, såsom legalitetsprincipen och i synnerhet det krav på förutsebarhet som finns inom skatterätten.

Källförteckning

Svensk lagstiftning

Regeringsformen (1974:152)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Kommunalskattelagen (1928:370)

Lagen (1960:63) om förlustavdrag

Förarbeten

Kungl. Maj:ts proposition nr. 30 år 1960

Kungl. Maj:ts proposition 1973:90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning
m.m.

Regeringens proposition 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.

Regeringens proposition 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Regeringens proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Regeringens proposition 2009/10:80 En reformerad grundlag

Rättsfall

NJA 1986 s. 428

RÅ 1989 ref. 116 (I)-(II)

RÅ 1990 ref. 19

RÅ 1992 ref. 10

RÅ 1993 ref. 79

RÅ 1999 ref. 59

NJA 2000 s. 132

NJA 2004 s. 299 (I)-(II)

HFD 2011 ref. 73

HFD 2014 ref. 22

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar 2014:40, ”Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet”, Stockholm 2014

Statens offentliga utredningar 1978:34, ”Förstärkt skydd för fri- och rättigheter”, Stockholm 1978

Finansdepartementets kommittédirektiv 2011:1, ”Översyn av företagsbeskattningen”, 13 jan 2014

Regeringen, ”Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet”, publicerad 12 juni 2014, <http://www.regeringen.se/sb/d/18205/a/242209> nedladdad 2014-09-25

Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 2010-12-03 med diarienummer 113-09/D, ”Inkomstskatt: Uppskovsränta – retroaktivitet”

Doktrin

Andersson, Krister, ”Vågat förslag från Företagsskattekommittén”, publicerad 12 juni 2014 http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/minska_skatt_pa_foretagande/vagat-forslag-fran-foretagsskattekommitteen_591277.html nedladdad 2014-09-11

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita och Tivéus, Ulf, ”Inkomstskattelagen. En kommentar. 29-67kap.”, Norstedts Juridik AB, upplaga 13:1, Vanda, Finland 2013

Andersson, Rune, och Lodin, Sven-Olof, ”DI Debatt – Våra svar på kritiken”, Dagens Industri 31 oktober 2014, Stockholm (Ansvarig utgivare Peter Fellman)

Andersson, Thomas, Bolmstrand, Sara och Glückman, Daniel, Deloitte Tax Alert, ”Företagsskattekommitténs förslag avseende ändrad skattelagstiftning”, publicerad 12 juni 2014 <http://www2.deloitte.com/se/sv/pages/tax/articles/forslag-skattelagstiftning.html> nedladdad 2014-09-11

Fast, Katarina, ”Om skyddet mot retroaktiv beskattning”, Skattenytt 2011, Akademiskt nummer

Fritsch, Annika, ”Företagarna kommenterar Företagsskattekommitténs förslag”, publicerad 12 juni 2014 <http://www.foretagarna.se/Opinion/Nyhetsarkiv/2014/Foretagarna-kommenterar-Foretagsskattekommittens-forslag/> nedladdad 2014-09-11

Hultqvist, Anders, ”Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen”, Anders Hultqvist och Juristförlaget JF AB, Stockholm 1995

Ljungman, Seve, ”Om skattefordran och skatterestitution”, Almquist & Wiksell, Uppsala 1947

Melbi, Ingrid och Ohlsson, Fredrik, PWC, ”Företagsskattekommitténs förslag om nya räntevdragsbegränsningsregler”, publicerad 12 juni 2014,

<http://www.pwc.se/sv/skatteradgivning/artiklar/foretagsskattekommittens-forslag-om-nya-ranteavdragsbegransningsregler.jhtml> nedladdad 2014-11-27

Påhlsson, Robert, "Konstitutionell skatterätt", Iustus Förlag, Andra utökade upplagan, Uppsala 2011

Samuelsson, Lars, "Förlustutjämning – en skatterättslig studie", Iustus Förlag, Uppsala 1994

Sandgren, Claes, "Rättsvetenskap för uppsatsförfattare", Författaren och Nordstedts Juridik AB, upplaga 2:4, Vällingby 2007

Bilaga I – Exempel effekter av underskottsavdrag

Förutsättningar

Investering på 300 som kostnadsförs direkt och som årligen, med start året efter investeringen, avkastar 100. Skattesats: 22 %.

Ingen avdragsrätt

	Investering -300	Intäkt +100	Intäkt +100	Intäkt +100	
	År 1	År 2	År 3	År 4	Nettointäkt investering: 0 Total skatt: 66 Avkastningen beskattas redan från år 2, trots att investeringen ännu inte är återbetald.
Resultat	-300	+100	+100	+100	
Skatt	0	- 22	- 22	- 22	
Vinst/förlust	-300	+ 78	+ 78	+ 78	

Full avdragsrätt

	Investering -300	Intäkt +100	Intäkt +100	Intäkt +100	
	År 1	År 2	År 3	År 4	Nettointäkt investering: 0 Total skatt: 0 År 5 är investeringen återbetald och avkastningen beskattas med 22 %.
Resultat	-300	+100	+100	+100	
Skatt	0	Underskott år1	Underskott år 2	Underskott år 3	
Vinst/förlust	-300	-300	-200	-100	
		Skatt 0	Skatt 0	Skatt 0	
		Vinst/förlust -200	Vinst/förlust -100	Vinst/förlust +/- 0	

Halvering av tidigare års underskott (mellan år 2 och 3)

	Investering -300	Intäkt +100	Intäkt +100	Intäkt +100	
	År 1	År 2	År 3	År 4	Nettointäkt investering: 0 Total skatt: 22 År 5 är första året som investeringen genererar någon nettointäkt. Ändå beskattas avkastningen redan år 4.
Resultat	-300	+100	+100	+100	
Skatt	0	Underskott år1	Underskott år 2	-22	
Vinst/förlust	-300	-300	50 % -100	+ 78	
		Skatt 0	Skatt 0		
		Vinst/förlust -200	Vinst/förlust +/- 0		

Bilaga 2 – Tabell över förslagets finansieringsbehov

Tabell 20.3 Finansieringsbehov för huvudförslaget under infasningsperioden, miljarder kronor

	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Finansieringsbehov	-8,8	-5,5	-2,2	0	0	0
Periodiseringsfonder	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8
Säkerhetsreserven	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
Halverade förlustavdrag	5,3	3,3	2,4	1,3	0,9	0,7
Summa	0,3	1,6	4	5,1	4,7	4,5

Tabell 20.3 från SOU 2014:40, s. 486.