



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Institutionen för handelsrätt
HARH13 Affärsjuridisk kandidatuppsats

Retroaktiv rättvisa - En juridisk studie över justeringen av de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna

Höstterminen 2020

Författare:
Persson, Emil
19960301-5091

Handledare:
Axel Hilling

Abstract

On the 1st of January 2019, new tax regulations within the Swedish corporate sector was set in motion. The regulations constitute a general restriction of interest deductions within a company. The main purpose of the new regulations was to prevent erosion of the Swedish tax base.

The implementation was questioned in a number of bodies considering proposed legislation, as the legislative area has become difficult to comprehend. The difficulties are based on the new rules of precedence, which have meant that companies could find themselves in a situation with a tax liability despite the fact that the company has a residual deficit from previous years as well as the fact that the surplus does not correspond to received concern contributions.

After the Swedish legislator was made aware of the deficient legislation, the Government's proposal for adjusting provisions has been accepted. The proposal means that the unwanted effects of the rules of priority are removed.

Alas, the legislator made the choice not to apply the adjusting provisions retroactively. Despite the fact that the decision has withstood tough criticism, it is possible to argue that the government's choice is consistent with the Swedish prohibition of retroactivity.

Sammanfattning

Den 1 januari 2019 trädde nya skatteregler för den svenska företagssektorn i kraft.

De nya reglerna innebär bl.a. att det infördes en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn. Syftet med reglerna var att förhindra erodering av den svenska skattebasen.

Implementeringen ifrågasattes i en rad remissinstanser då området dels blivit svåröverskådligt genom den turordningsregel som lagts till för avgöra om ränteavdragsbegränsningsreglerna eller koncernbidragsreglerna ska tillämpas först. Därtill har dessa turordningsregler gjort att bolag kunde sättas i en situation med ett skattemässigt överskott trots att företaget har återståendeunderskott från tidigare år och trots att överskottet inte motsvaras av mottagna koncernbidrag.

Efter att den svenska lagstiftaren gjorts medveten om den bristfälliga lagsstiftningen har regeringens förslag till justerande bestämmelser godtagits. Förslaget innebär att de oönskade effekterna från turordningsreglerna försvinner.

Dock gjorde lagstiftaren valet att inte tillämpa de justerande bestämmelserna retroaktivt. Trots att beslutet fått motstå tuff kritik går det att argumentera för regeringens val med hänsyn till retroaktivitetsförbudet.

Innehållsförteckning

KAPITEL 1. INLEDNING	s. 7
1.1 BAKGRUND	7
1.2 PROBLEMATISERING	8
1.2 SYFTE & FRÅGESTÄLLNING	9
1.3 METOD & MATERIAL	9
1.4 AVGRÄNSNINGAR	11
1.5 DISPOSITION	12
KAPITEL 2 EN GOD SKATTELAGSTIFTNING	
2.1 INLEDNING	13
2.2. RÄTTSSÄKERHET	13
2.2.1 INLEDNING	13
2.2.2 LEGALITETSPRINCIPEN	14
2.2.3 RETROAKTIVITETSFÖRBUDET	15
2.3 NEUTRALITET	16
2.3.1 INLEDNING	16
2.3.2 NEUTRALITETSPRINCIPEN	17
2.4 SAMMANFATTNING	
KAPITEL 3. RÄNTEAVDRAG	19
3.1 RÄNTEAVDRAG	19
3.1 INLEDNING	19
3.2 RÄNTEAVDRAGSBEGRÄNSNINGSREGLERNA	19
3.2.1 INLEDNING	19
3.2.2 DE RIKTADE BEGRÄNSNINGSREGLERNA	19
3.2.3 DE GENERELLA REGLERNA	20
3.4 KVARSTÅENDE NEGATIVA RÄNTENETTO	20
3.4.1 INLEDNING	22
3.4.2 UTJÄMNING VIA KONCERNBIDRAG	23
3.4.3 ÖVERFÖRING AV NEGATIVT RÄNTENETTO	24
3.5 SAMMANFATTNING	26
KAPITEL 4. JUSTERANDE BESTÄMMELSER OM AVDRAG FÖR KONCERNBIDRAGSSPÄRRADE UNDERSKOTT OCH AVDRAG FÖR NEGATIVT RÄNTENETTO	27
4.1 INLEDNING	27
4.2 TURORDNINGSREGELN	27
4.2.1 INLEDNING	27
4.2.2 TURORDNINGSREGELN I LAGEN	27
4.2.3 TURORDNINGSREGELNS EFFEKTER	28
4.3 REGERINGENS FÖRSLAG	28
4.3.1 INLEDNING	29
4.3.2 TURORDNINGSREGELNS NYA LYDELSE	29
4.3.3. UTÖKAT AVDRAGSUTRYMME	30
4.3.4 PARALLELL JUSTERING AV NEGATIVT RÄNTENETTO	31
4.3.5 SAMMANFATTNING AV REGERINGENS FÖRSLAG	31
4.4 VALET AV INGEN RETROAKTIV TILLÄMPNING	31
4.4.1 INLEDNING	32
4.4.2 GRUNDEN TILL PROBLEMET	32

KAPITEL 5. ANALYS & ÅTERKOPPLING AV SYFTE	34
5.1 INLEDNING	34
5.2 DE GENERELLA RÄNTEAVDRAGSBEGRÄNSNINGSREGLERNA	34
5.2.1 INLEDNING	34
5.2.2 UR ETT NEUTRALITETSPERSPEKTIV	34
5.3 TURORDNINGSREGLERNA	35
5.3.1 INLEDNING	35
5.3.2 JUSTERANDE BESTÄMMELSER	35
5.4 UTAN RETROAKTIV TILLÄMPNING	35
5.4.1 INLEDNING	36
5.4.2 RETROAKTIVITETSFÖRBUDET	36
KAPITEL 6. SLUTSATS	38
KÄLL- & LITTERATURFÖRTECKNING	39

Förkortningar

ATAD	Anti Tax Avoidance Directive, (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion
BEPS	Base Erosion Profit Shifting
EBITDA	Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU	Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development

1. Inledning

1.1 Bakgrund

En räntesnurra kännetecknas av att ett bolag, med skattepliktiga vinster, tar ett lån av ett bolag i samma koncern som istället redovisar en förlust för det gångna räkenskapsåret. Till lånet appliceras en välplanerad räntesats för att, ur ett skattemässigt perspektiv, optimera resultatet mellan bolagen.

Genom Industrivärden-domarna från 2007 uppdagades det att den svenska lagen mot skatteflykt (1995:575) inte var tillämplig i frågan om att begränsa räntesnurror. Företag kunde således utnyttja den svenska rätten till avdrag för räntor för att förflytta, inom Sverige, upparbetade vinster till bolag utanför rikets gränser.

Den svenska staten gick därmed miste om pengar som man ansåg sig ha rätt till. Konsekvensen skrevs till att den svenska lagstiftaren under 2009 implementerade de så kallade riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna. Lagstiftaren kunde därefter med rättsliga medel begränsa avdrag för räntor bland de svenska företagen.

I strävan om att motverka denna form av skatteplanering och skattebaserodering på en mer internationell nivå så har både OECD och EU inrättat ett antal rekommendationer. OECD:s rekommendationer kommer till uttryck genom Base Erosion and Profit Shifting-programmet (BEPS). BEPS etablerades under 2015 och har sedan varit en grundpelare för det EU-rättsliga direktivet mot skatteundandragande.¹

Direktivet har bland annat ställt krav på EU:s medlemsländer att senast 31 december 2018 anta regler som begränsade avdrag för räntor. Även om direktivet inte utgör ett fullharmoniseringsdirektiv så har det svenska systemet till övervägande del anpassats för att vara i linje med direktivet. Utöver de, tidigare införda, riktade reglerna har den svenska lagstiftaren även implementerat generella ränteavdragsbegränsningsregler.

¹ ATAD-direktivet (2016/1164), refereras framöver som direktivet

1.2 Problematisering

Efter införandet av de generella reglerna så är huvudregeln att avdragsrätten på räntor begränsas till 30 procent av företagens EBITDA (*earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*). Regeln kompletteras med ett antal undantag, däribland en förenklingsregel där företagen kan välja att göra avdrag enligt ett schablonbelopp om fem miljoner kronor. I kombination med införandet av de generella reglerna har de riktade reglerna justerats till att endast omfatta rena missbruksfall.²

Även fast ränteavdragsreglerna för första gången tillämpas på det räkenskapsår som påbörjats efter 1 januari 2019, och effekterna ännu inte går att mäta, så har bestämmelserna fått motstå tuff kritik. Kritiken baseras främst på att beslutet av att integrera av ränteavdragsreglerna i underskotts- och, koncernbidragsreglerna legat till grund för en *turordningsregel*, som inte bara anses vara lagtekniskt komplicerad, utan även generera oönskade effekter inom den svenska bolagssektorn.

Nackdelen med turordningsregeln är att icke-avdragsgill ränta kan generera ett skattemässigt överskott trots att företaget samtidigt redovisar ett negativt resultat. Problemet grundar sig i att avdragsberäkningen genomförs i två steg, varav avdrag för spärrat underskott görs före avdrag för negativt räntenetto. Denna turordning medför att beräkningen tar upp räntekostnader i sin helhet som avdragsgilla, vilka sedan begränsas och företaget får ett icke avdragsgillt räntenetto som blir företagens skattepliktiga överskott.

De oönskade effekterna från turordningsreglerna uppmärksammades först av Svenskt Näringsliv som sedan via bland annat en hemställan till Finansdepartementet resulterade i en proposition från Regeringen till Riksdagen med förslag om justerade bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto. De nya reglerna börjar gälla från och med 1 januari 2021 efter det att Riksdagen röstat ja till regeringens förslag den 25 november 2020.³

Men, trots att det i flera remissinstanser⁴ uppmärksammats att de nya reglerna även borde ha tillämpats retroaktivt på tidigare utsatta beskattningsår, så har Regeringen beslutat att reglerna

² Prop. 2017/18:245 s. 2.

³ Skatteutskottets betänkande 2020/21:SkU9 s. 16.

⁴ Prop. 2020/21:23 s. 53.

endast ska tillämpas på de beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.⁵ Någon retroaktiv justering är således inte aktuell.

Sammanfattningsvis så har ett önskemål bland EU och EU:s medlemsländer om att motverka vinstöverflyttning och skattebaseroering resulterat i regler som i sin tur medfört oönskade effekter inom den svenska bolagssektorn. Nu har däremot den svenska lagstiftaren valt att åtgärda problemet, men risken är att de svenska företag som drabbas av reglernas bristande funktion kommer se negativt på lagstiftarens handlingar i frågan. Konsekvensen kan bli att rättssystemets legitimitet, i betydelsen trovärdighet och systemacceptans, kommer till skada.

1.3 Syfte & frågeställningar

Huvudsyftet med uppsatsens är att fastställa gällande rätt avseende ränteavdragsreglerna i inkomstskattelagen (1999:1229). Uppsatsens bisyfte är ta ställning till om lagstiftarens val av att inte tillämpa de justerade reglerna retroaktivt strider mot legalitetsprincipen eller inte.

Uppsatsens syfte uppfylls genom besvarandet av följande frågeställningar:

1. *Kan turordningsreglerna utifrån gällande rätt, generera en skattskyldighet trots att ett företag inte redovisar några skattepliktiga vinster?*
2. *Strider lagstiftarens val av att inte implementera retroaktiv behandling mot det som generellt sett antas omfattas av legalitetsprincipen?*

1.4 Metod & material

För att besvara den första frågeställningen och således uppfylla huvudsyftet ämnar jag att redogöra rättsläget avseende ränteavdragsreglerna i inkomstskattelagen (1999:1229). Detta avser jag att göra i ljuset av reglernas initiala utformning samt enligt justeringarna enligt prop. 2020/21:23.

Jag avser att uppfylla huvudsyftet genom rättsdogmatiska metod. Min uppfattning är att jag, genom att tillämpa rättsdogmatisk metod, och med en systematisk analys av den hierarkiska rangordningen bland de rättsliga bestämmelserna, på bästa möjliga sätt kan tolka och

⁵ 2020/21:SkU10 s. 15

fastställa gällande rätt inom området för det rättsliga dilemmat.⁶

Jag använder rättskällehierarkin i bedömningen för att ta hänsyn till de olika rättskällornas värden. Högst upp i hierarkin EU rätt, följt av lagtext och sedan förarbeten. Därefter kommer rättspraxis som efterföljs av doktrin och sedvana.

Materialet från källorna har studerats och tolkats *de lege lata*. De lege lata inom juridiken syftar till att tolka "hur rätten är".⁷ Jag har valt att tillämpa denna tolkningsmetodik för att kunna återge rättsläget och de rättsliga effekter som följer på ett tillförlitligt sätt.

I besvarandet av uppsatsens andra fråga, och för att på så sätt uppfylla uppsatsens bisyfte, ligger inte fokus på att fastställa gällande rätt. Istället kommer jag väga den svensk lagstiftarens argument mot andra framträdande aktörers synpunkter om ämnet i fråga.

Min målsättning är att undersöka hur effektivt legalitetsprincipens rättssäkerhetsaspekter upprätthålls. Detta gör jag för att kunna besvara om lagstiftningen uppfyller de grundläggande rättssäkerhetskrav som bör ställas på statlig maktutövning. Vidare så har jag i min strävan om att analysera reglernas effekt ur ett marknadseffektivitets och rättviseperspektiv, valt att se på frågorna i ljuset av neutralitetsprincipen. Med andra ord så har jag rättssäkerhet och neutralitet som normativa utgångspunkter i analysen.

Eftersom det inte finns någon självklar metod att använda för att identifiera de skatterättsliga principer som utgör mina normativa utgångspunkter, så inleder jag min utredning med att presentera de 'principer' som genomsyrar den svenska skatterätten. För att göra detta så utgår jag främst från svensk doktrin och aktuell forskning från erfarna och trovärdiga personer inom det skatterättsliga området.

Erfarna och trovärdiga personer avser i detta fall främst Anders Hultqvist (jurist och adjungerad professor), Robert Pålsson (professor i skatterätt) och Katarina Fast Lappalainen (juris doktor). I frågan om retroaktiv beskattning tar jag utgångspunkt i Fast's doktorsavhandling: 'Om skyddet mot retroaktiv beskattning'.

⁶ Se Nääv & Zamboni (2018) s. 21.

⁷ Ibid. s. 36.

Mitt val av att utgå från dessa personers arbete grundar sig i att de har stor erfarenhet av att de rättsliga principer som jag använder som uppsatsens normativa utgångspunkt. Vidare argumenterar jag för valet av att använda Katarina Fast Lappalainen doktorsavhandling med att denna tillmäts en stark trovärdighet eftersom den ges stort utrymme i förarbetena till de justerande lagarna enligt prop. 2020/21:23.

Vidare vill jag även upplysa läsaren om att de generella reglerna för ränteavdrag är ny i sin utformning. Det finns således inga aktuella prejudikat och en bristfällig doktrin.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen riktar sig främst mot de med juridiska kunskaper inom det skatterättsliga området på nationell och internationell nivå. Med anledning av att såväl bakgrunden som bestämmelserna om avdragsförbud är omfattande kommer de inte att behandlas uttömmande. Inte heller sker någon detaljerad redogörelse eller analys av vad som motsvaras av ränta.

Den svenska lagstiftarens val av att implementera ränteavdragsbegränsningarna i koncernbidragsreglerna så överlappar således ränteavdragsreglerna till del med bestämmelserna om koncernbidrag. Exakt hur detta manifesterar sig i gällande rätt kommer jag inte att redogöra för i detalj. Därtill kommer jag inte behandla praxis för koncernbidrag utan endast redogöra hur rekvisiten inom respektive område förhåller sig till avdragsbestämmelserna för ränta.

I detta sammanhang finns det inget behov av en djupgående analys av de riktade ränteavdragsreglernas utformning eller innebörd. Den bristande betydelsen grundar sig i att de justerats till att endast omfatta rena missbruksfall.⁸ Valet av att ändå inkludera dem grundar sig i att ge läsaren en större kontext om ämnet i fråga.

Jag avser inte heller att göra någon djupgående analys i hur övriga EU länder valt att implementera OECD:s och EU:s rekommendationer. Mitt fokus ligger med andra ord på rättsläget inom Sveriges gränser.

⁸ Prop. 2017/18:245 s. 2.

1.5 Disposition

För att kunna göra en välavvägd analys kommer jag i kapitel två, ett deskriptivt vis, redogöra de rättsliga principerna som utgör de normativa utgångspunkterna i uppsatsen. I kapitel tre behandlar jag ränteavdragsbegränsningsreglerna och de undantag som möjliggjorts i Sverige. Det fjärde kapitlet skriver jag om de oönskade effekterna och justeringarna enligt prop. 2020/21:23. Detta följer jag sedan upp med en analys av reglernas förenlighet med tidigare berörda principer som genomsyrar skatterätten. I det femte kapitlet ger jag utrymme för en bredare diskussion om ränteavdragsreglerna i ljuset av de normativa utgångspunkterna. Avslutningsvis, i kapitel sex, ger jag svar på uppsatsens två frågeställningar.

2. En god skattelagstiftning

2.1 Inledning

Bestämmelserna om begränsningarna för ränteavdrag är utformade för att uppfylla skattelagstiftningens primära funktion: att generera medel för att finansiera den offentliga sektorn. Genom att begränsa avdrag för ränta minskar staten risken för att företag ska undgå beskattning genom att förflytta vinster som är upparbetade i Sverige. Men, som påpekats tidigare har bestämmelserna om ränteavdrag medfört effekter som ur företagets perspektiv är oönskade. Ränteavdragsreglerna är således ett konkret exempel på vikten av att lagen utformas med eftertanke, eftersom lagen kan medföra flera effekter.⁹

I skatterättsliga sammanhang kännetecknas en god och välfungerande lagstiftning av att flera kriterier och principer uppfylls och tas i beaktning. En fulländad utformning av lagen förväntas först och främst generera de önskvärda effekter som eftersträvas, samtidigt som oönskade bieffekter uteblir.

Både Smith och Lodin har gett tolkningar på vad som genomsyrar en god lagstiftning.¹⁰ De framhäver vikten av att den skattskyldige ska kunna förutse effekterna av sitt handlande. Mer exakt anser de att en stor grad av förutsägbarhet är en fundamental komponent för att en skatt ska anses som legitim. Lagstiftningen bör av den anledningen utformas klar och precis, utan att ge utrymme för tolknings- eller bedömningssvårigheter.¹¹

2.2 Rättssäkerhet

2.2.1 Inledning

Ett annat uttryck för den förutsägbarhet som Smith och Lodin förespråkar inom rätten är rättssäkerhet. Även om rättssäkerhet som begrepp inte har någon enkel eller entydig definition, har rättssäkerheten en tydlig förankring i skyddet för den enskildes personliga integritet vid statlig maktutövning.

⁹ Lodin (2007) s. 478 ff.

¹⁰ Ibid. s. 477, som hänvisar till Smith (1776) s. 349 ff.

¹¹ Ibid. s. 482.

2.2.2 Legalitetsprincipen

Inom rätten kommer rättssäkerheten för den enskilde bland annat i uttryck genom legalitetsprincipen, en princip som genomsyrat flera rättsområden i Sverige under lång tid. Även fast legalitetsprincipen är lagstadgad, dels genom föreskriftskravet i 8 kap. 2 § p 2 RF, så menar Pålsson att man i Sverige inte tillämpar principen som en typisk rättsregel. Istället ska principen ses som en rättslig kompass i ljuset av lagstiftningens utformning.¹²

Enligt Hultqvist är legalitetsprincipens centrala aspekter mycket lika inom straff- respektive skatterätten.¹³ Inom bägge rättsliga område krävs det att en handling inryms under en sanktionerande bestämmelses ordalydelse för att den ska vara straffbar. På ett förenklat vis kan det uttryckas att legalitetsprincipen inom skatterätten manifesterar sig genom uttrycket *nullum tributum sine lege*¹⁴, *ingen skatt utan lag* på svenska.

Simon-Almendal anser, trots de många likheterna, att det finns flera skillnader mellan straff- och skatterätten. Dels menar hon att ovan nämnda föreskriftskrav särskilt framhålls som grunden bakom den skatterättsliga legalitetsprincipen, medan den straffrättsliga i högre grad får sin innebörd även från analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och obestämdhetsförbudet.¹⁵

Vidare menar Simon-Almendal att bestraffningen inom strafflagen är av repressivt slag, medan beskattning endast är av fiskal karaktär samtidigt som den bidrar till att finansiera staten.¹⁶ Med andra ord bör bestraffning, till skillnad från beskattning, aldrig ske i tveksamma fall och att det därmed föreligger ett starkare rättssäkerhetskydd anses påkallat med anledning av bestraffningens ingripande verkningar för enskilda. Asp är inne på samma linje. Även fast han understryker vikten av förutsägbarhet, menar han samtidigt att legalitetsprincipen inom skatterätten borde kunna frångås i fallen då särskilda skäl föreligger. Dock tillägger Asp att avvikelser blivit allt svårare att frångå principen genom dess förekomst i grundlagen.¹⁷

¹² Pålsson (2007) s. 32.

¹³ Hultqvist (2015) s. 9.

¹⁴ Hultqvist (1995) s. 5.

¹⁵ Simon-Almendal (2005) s. 70.

¹⁶ Ibid (2005) s. 70; Hultqvist (1995) s. 6

¹⁷ Asp (1999) s. 29.

2.2.3 Retroaktivitetsförbudet

En annan näraliggande konsekvens av legalitetsprincipen och föreskriftskravet är det så kallade retroaktivitetsförbudet. Detta förbud omfattar att endast beslutade föreskrifter om skatt endast får tillämpas framåt i tiden, och inte för det som skett innan lagen satts i bruk.¹⁸

Dock menar Fast Lappalainen retroaktivitetsförbudet inte omfattar justeringar som är till den enskildes fördel. Retroaktivitetsförbudet gäller därmed endast vid retroaktiva justeringar som är till den enskildes nackdel. Fast Lappalainen tillägger däremot att en stor grad av försiktighet bör iakttas, med hänsyn till likhetsprincipen i RF 1 kap. 9 § samt det europarättsliga diskrimineringskyddet i EKMR och EURS.¹⁹ Det betyder emellertid inte att retroaktiv lagstiftning till enskildas fördel alltid är skonad från kritik i det här avseendet, inte minst om likhetsprincipen beaktas.

Retroaktivitet ett juridiskt begrepp med djup förankring i rättsideologin, och kan betraktas som en aspekt av kraven på såväl förutsebarhet och legalitet som likabehandling och respekt för de mänskliga rättigheterna. Det finns argument som både talar för och emot bruket av retroaktivitet. Användningen av retroaktivitet kan anses vara motiverat av effektivitetsskäl. Det kan också hävdas att vissa retroaktiva lagar bidrar till bättre förutsebarhet för systemet som helhet genom en så kallad förutsebar retroaktivitet.²⁰

Enligt Fast Lappalainen är en exakt definition av begreppet retroaktivitet av stor betydelse för att avgöra hur skyddet mot retroaktiv beskattning ska avgränsas. I dagsläget är begreppets innebörd däremot inte helt solklar. Fast Lappalainen ser dock Strömholms definition av retroaktiv lagstiftning som funktionell²¹, och tillägger att funktionella definitioner i allmänhet ger större utrymme för nyanserade bedömningar.²²

”Lag eller annan författning är retroaktiv om den knyter rättsliga konsekvenser, som tidigare inte fanns, till en handling eller ett förhållande som inträdde före dess ikraftträdande (eller bringar tidigare gällande rättsliga konsekvenser att upphöra).”²³

¹⁸ Hultqvist (2016) s. 4.

¹⁹ Fast Lappalainen (2019) s. 108.

²⁰ Ibid. s. 73 f.

²¹ Ibid. s. 51.

²² Ibid. s. 62.

²³ Ibid. s. 51.; Fast Lappalainen (2019) s. 51; citat Strömholms (1996) s. 347.

Trots tveksamma gränsdragningar så är skyddet mot retroaktivitet är ett grundläggande mänskligt behov för individen att kunna förutse konsekvenserna av sina handlingar. Skyddet mot retroaktiv beskattning i svensk rätt regleras utifrån tre huvudsakliga källor:

- förbudet mot retroaktiv skatte- och avgiftslagstiftning i 2 kap. 10 § st. 2 RF,
- egendomsskyddet i första tilläggsprotokollet, artikel 1 EKMR, samt
- genom unionsrättens allmänna rättsprinciper.

RF 2 kap. 10 § 2 st. om förbud mot retroaktiv skatte- och avgiftslagstiftning utgör ett väl utvecklat skydd sedan 1980 med sin följande lydelse:

”Skatt 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”.

Denna mening följs dock upp med att om riksdagen finner särskilda skäl för det, så får en lag innebära att skatt eller statlig avgift får tas ut trots att lagen inte hade trätt ikraft när omständigheten inträffade, om regeringen eller ett riksdagsutskott då hade lämnat ett förslag om det till riksdagen. Vidare får riksdagen föreskriva undantag från första meningen, om riksdagen finner att det av särskilda skäl krävs i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris. Det finns således två avsteg från retroaktiviteten som rättslig princip.

2.3 Neutralitet

2.3.1 Inledning

En annan central punkt i frågan om ränteavdragsbegränsningsreglerna är faktumet att det sedan den stora skattereformen 1991 funnits ett tydligt motiv hos lagstiftaren att inkomstskattelagen ska präglas av en hög grad av neutralitet.²⁴

Även Lodin lyfter fram att en lagstiftning bör utformas på ett likformigt vis, där skatten behandlas lika fall lika och skattesystemet är neutralt i frågan om den skatteskyldiges val och handlingsalternativ. Ur ett skatterättsligt perspektiv så kännetecknas en hög grad av neutralitet i att ett skattesubjekt inte ska behöva anpassa sitt handlande baserat på skatterättsliga bestämmelser.²⁵

²⁴ Se bland annat: prop. 2002/03:96 s. 73 f.; prop. 2005/06:40 s.38

²⁵ Rabe & Hellenius (2011) s. 47.

2.3.2 Neutralitetsprincipen

Så som rättssäkerheten kommer till uttryck i legalitetsprincipen, kommer neutralitet till uttryck i neutralitetsprincipen. Likt legalitetsprincipen är neutralitetsprincipen inte lagstiftad. Neutralitetsprincipen uppträder istället genom systematiken i delar av skattesystemet, där det är summan av förarbete och lagrum som ger principen liv i den svenska skattelagstiftningen.²⁶

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv ska en hög grad av neutralitet innebära krav på likformighet och likabehandling. I korthet innebär kraven på likformighet och likabehandling att lika ska behandlas lika av rättviseskäl.²⁷

Enligt Persson Österman ska en lagstiftning som genomsyras av en hög grad av neutralitet generera rättvisa och bästa möjliga resursallokering. Principen bygger på idén att människan är ekonomiskt rationellt och en neutral lagsstiftning höjer samhällseffektiviteten.²⁸ Om individen står inför ett val där det ena alternativet bär med sig en hög skatt, medan det andra alternativet bär med sig en lägre skatt, kommer en nyttomaximerande individ att välja det senare.

2.4 Sammanfattning

För att knyta samman är det rimligt att lagstiftaren tillämpar stor eftertanke i utformningen av lagen. Detta eftersom det kommer läggas stor vikt i att tolka de skatterättsliga konsekvenserna. Med detta i åtanke understryker jag vikten av att kartlägga de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna efterföljande konsekvenser.

I frågan om den första frågeställningen, och med utgångspunkt ur de skatterättsliga principerna som presenteras ovan, tar vi med oss att legalitetsprincipen inte är en typisk rättsregel, utan istället en kompass som ska vägleda lagstiftarens utformning av lagen. Legalitetsprincipen ska med andra ord beaktas för att uppnå tillräcklig rättssäkerhet för den enskilde. Och även fast legalitetsprincipen inom skatterätten bär på likheter med legalitetsprincipen i straffrätten, är det mer troligt att lagstiftaren gör avsteg från föreskriven lag inom beskattningsrätten än inom straffrätten.

²⁶ Lodin (2007) s. 482.

²⁷ Pahlsson (2007) s. 33.

²⁸ Persson Österman (1997) s. 33 och s. 39.

Vidare finns det tydliga motiv för lagstiftaren att uppnå en hög grad av neutralitet vid utformning av lagen. Detta för att bistå med likhet, likformighet och rättssäkerhet, som tillsammans är viktigt för rättvisa, samtidigt som det leder till högsta möjliga nivå av samhällseffektivitet.

En annan kritiskt aspekt i fråga om rättssäkerhet är retroaktivitetsförbudet. Ett förbud som sätter stopp för bakåtverkande justeringar i den svenska lagstiftningen som är till den enskildes nackdel. Även om förbudet inte omfattar bakåtverkande justeringar som är positiva för den enskilde, så bör även dessa justeringar genomföras med stor försiktighet.

Avslutningsvis är användningen av retroaktivitet motiverat av effektivitetsskäl. Det kan också hävdas att vissa retroaktiva lagar bidrar till bättre förutsebarhet för systemet som helhet genom en så kallad förutsebar retroaktivitet.²⁹

²⁹ Fast Lappalainen (2019) s. 73 f.

3. Ränteavdrag

3.1 Inledning

Inledningsvis är det värt att notera att definitionen av ränteutgifter återfinns i 24 kap. 2 §§ IL. Enligt bestämmelserna omfattas ränteutgifter av ränta och andra utgifter för kredit, samt övriga utgifter jämförbara med ränta. Ränteinkomster är på motsvarande sätt skattepliktiga och utgörs av de inkomster som är jämförbara med utgifterna för ränta.³⁰

Utgångspunkten för räntor i inkomstslaget näringsverksamhet är att de ska dras av som kostnad, även om de inte utgör utgifter som avsedda för att förvärva eller bibehålla inkomster av inkomster i näringsverksamhet.³¹

3.2 Ränteavdragsbegränsningsreglerna

3.2.1 Inledning

Som tidigare nämnts omfattar den svenska lagstiftningen två regler kopplade till avdrag för ränta: riktade och generella. Trots att de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna inte har någon betydande inverkan på uppsatsens syfte så ger jag läsaren en kort redogörelse för ökad förståelse.

3.2.2 De riktade begränsningsreglerna

De riktade reglerna återfinns i 24 kap. 16-20 §§ IL och reglerar rätten till avdrag på ränta från lån tagna från bolag inom samma intressegemenskap. Rätten till ränteavdrag från lån tagna av bolag inom samma intressegemenskap erhålls först då rekvisiten i dessa paragrafer uppfylls.

I detta sammanhang tilldelas ränteintäkten (och således möjligheten till avdrag) avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen bara om det företag inom intressegemenskapen faktiskt har rätt till den inkomst som motsvarar ränteutgiften, samtidigt som bolaget är skatteskyldigt för näringsverksamhet inom EES.³²

Om skuldförhållandet däremot uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, får dock ränteutgifterna inte dras av.³³

³⁰ 24 kap. 3 § IL.

³¹ 16 kap. 1 § IL.

³² 24 kap. 18 § IL.

³³ 24 kap. 18 § 2 st. IL.

Vad som utgör uteslutande eller så gott som uteslutande behandlas inte i denna uppsats med anledning av att det inte spelar roll i detta sammanhang.

3.2.3 De generella begränsningsreglerna

3.2.3.1 Inledning

Som nämnts tidigare är det primära motivet till implementeringen av de generella reglerna att skydda den svenska skattebasen. Ett sekundärt mål hos den svenska lagstiftaren har varit att minska fördelarna av att finansiera sitt företag med belånat kontra eget kapital.

Före införandet av de generella reglerna fanns nämligen en asymmetrisk behandling mellan utdelningar och räntor. Medan utdelningar från näringsverksamhet varken är eller har varit en avdragsgill post, så fanns det tydliga skatteförmåner att belåna sin verksamhet. Detta eftersom räntorna kunde användas för att minska resultatet, och således även sänka skatten.³⁴

De generella reglerna för avdragsbegränsning av ränta regleras i 24 kap. 21-19 §§ IL. Bestämmelserna ger företagen³⁵ två alternativ att göra avdrag på sina negativa räntenetto: huvudregeln (EBITDA-regeln) eller förenklingsregeln.

Efter beräkningen av avdragsunderlaget, vilket delvis beror på val av metod, *subtraheras underlaget mot* bolagets negativa räntenetto. Ett negativt räntenetto uppstår i fallen då de avdragsgilla räntekostnaderna överstiger de skattepliktiga ränteintäkterna. För tydlighetens skull kan även ett räntenetto vara positivt, givet att de skattepliktiga ränteintäkterna överstiger de avdragsgilla räntekostnaderna.

3.2.3.1 EBITDA-regeln

EBITDA-regeln tillskriver svenska företag rätten till avdrag om 30 procent av avdragsunderlaget på sitt eventuella negativt räntenetto.³⁶ Avdragsunderlaget utgörs av förtegets skattemässiga EBITDA, vilket motsvarar det skattemässiga resultatet efter nedan justeringar.³⁷

³⁴ Prop. 2017/18:245, s. 82 f.

³⁵ Enligt 24 kap. 21 § IL avser ”företag” juridiska personer och svenska handelsbolag.

³⁶ 24 kap. 24 § IL

³⁷ Prop. 2017/2018:245 s. 370 f.

Till det skattemässiga resultatet adderas följande:

- + ränteutgifter som inte har begränsat av andra bestämmelser i kapitlet,
- + årliga värdeminskningssavdrag,
- + avsättning till periodiseringsfond, och minskas med:
 - ränteinkomster,
 - överskott från andelar i svenska HB och utländska delägarbeskattade juridiska personer,
 - återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond.

Exempel 1:

Ett företag redovisar ett skattemässigt resultat om 200.

1. Efter ovan justeringar beräknas företgets skattemässiga EBITDA, vilket utgör bolagets avdragsunderlag. I detta exempel anger vi 250 (200+50) som skattemässigt EBITDA.
2. Avdragsutrymmet motsvarar 30 procent av avdragsunderlaget, 250, vilket uppgår till 75 (=250*0,3).
3. Samtidigt har samma bolag 60 skattepliktiga ränteintäkter och 170 avdragsgilla räntekostnader.
4. Det negativa räntenettet i exemplet beräknas således till -110 (=60-170).
5. Med andra ord omfattar bolagets avdragsutrymme om 75 inte det negativa räntenettet om 110 till fullo. Bolaget kan således endast göra avdrag för 75, medan återstående 35 (=110-75) inte tillförs i beräkningen av det skattepliktiga resultatet.

I de fall avdragsunderlaget inte täcker de negativa räntenettet så påförs överskridande räntenetto till inkomstskatteberäkningen.

3.2.3.2 Undantag från huvudregeln

Genom förenklingsregeln – beloppsundantaget – har den svenska lagstiftaren, i enlighet med det EU-rättsliga direktivet, infört möjligheten att nyttja ett på många sätt enklare och i en del situationer även fördelaktigare metod.

Beloppsundantaget regleras i 24 kap. 24 § andra stycket IL och ger för enskilda företag och koncerner att göra avdrag från sina negativa räntenetto upp till ett belopp motsvarande fem miljoner kronor.

Varje intressegemenskap erhåller ett gemensamt belopp som de kan nyttja. Dock begränsas inte bolagen i samma gemenskap till att nyttja samma regel. Med andra ord kan ett företag tillämpa EBITDA-regeln utan att påverka den gemensamma avdragsunderlaget enligt förenklingsregeln.³⁸

Exempel 2:

1. Givet samma förutsättningar som i exemplet ovan - avdragsunderlag om 75 och negativt räntenetto om 110 - så spelar det ingen roll att avdragsunderlaget inte omfattar hela det negativa räntenettet om bolaget tillämpar förenklingsregeln.
2. Schablonbeloppet från förenklingsregeln omfattar alla räntekostnader som understiger fem miljoner kronor, vilket är fallet i detta exempel (5 MSEK > 110 TSEK). Med andra ord tillförs samtliga räntekostnader till beräkningen av det skattepliktiga resultatet i denna situation.

Utgångspunkten är att den del av det negativa räntenettet som inte täcks av avdragsunderlaget, inte utgör någon avdragsgill post och läggs således inte till i inkomstskatteberäkningen.

3.4 Kvarstående negativa räntenetto

3.4.1 Inledning

I den mån negativa räntenetto överstiger både avdragsunderlaget enligt EBITDA-regeln och fem miljoner kronor i enlighet med förenklingsregeln, kommer det finnas ett återstående negativt räntenetto hos bolaget. I likhet med beskattning av näringsverksamhet, och i enlighet med det EU-rättsliga direktivet³⁹, så kan företag återföra outnyttjade negativa räntenetto från tidigare år. Kvarstående, outnyttjade, negativa räntenetto får som längst sparas i sex år.⁴⁰

För att nyttja tidigare års kvarstående negativa underskott krävs det dock att årets negativa räntenetto först dragits av. Med andra ord dras kvarstående negativt räntenetto av i mån av utrymme. En annan möjlighet som uppstår vid negativa räntenetto, är att företag kan föra över underskottet till ett annat företag inom samma koncern.

³⁸ Prop. 2017/18:245 s. 370.

³⁹ ATAD 2016/1164 (2016) artikel 4.6 punkt A.

⁴⁰ 4 kap. 25 § IL.

En överföring av räntenetto kan göras enligt två alternativ. Ett av alternativen är att bolagen genom koncernbidrag anpassar bolagens avdragsunderlag. Det andra alternativet är en utjämning via direkt överföring av negativa räntenetto.

3.4.2 Utjämning via koncernbidrag

Givet att villkoren i 35 kap. IL är uppfyllda, så är koncernbidraget en avdragsgill överföring⁴¹ från givare, som ska tas upp som inkomstpliktig post hos mottagare. Koncernbidrag är således ett verktyg för att jämna ut resultat mellan bolag i samma koncern.⁴²

Ur ränteavdragsreglernas perspektiv, så innebär rätten till koncernbidrag att bolag kan öka det skattemässiga resultatet och avdragsunderlaget hos mottagande företag, för att samtidigt minska underlaget hos givande företag.

Huvudregeln inom koncernbidragsrätten är att endast svenska moder- och dotterbolag innehar rätten.⁴³ Moder-dotterbolags-relationen uppstår då ett svenskt bolag innehar minst 90 procents ägande i ett annat svenskt bolag. Det finns omständigheter då även utländska bolag, som motsvarar svenska företag och har med hemvist i en stat inom EES, kvalificeras som helägda svenska dotterbolag. En förutsättning är dock att mottagaren av koncernbidraget är skattepliktig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.⁴⁴

Vidare krävs det att moder-dotterbolags-relationen har varat under hela räkenskapsåret (alternativt sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet) och att både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i deklarationen.⁴⁵

Genom fusionsregeln i 35 kap. 5 § IL så kan även företag som *indirekt* uppfyller ägandekravet i koncernbidragsrätten tillåtas göra avdrag för koncernbidrag. Detta förutsätter att företaget, via sitt nuvarande ägarförhållande, genom en eller flera fusioner, kan bli en del i

⁴¹ 35 kap. 1 § IL; koncernbidrag kräver en faktisk förmögenhetsöverföring mellan bolagen.

⁴² 35 kap. 1 § IL.

⁴³ Aktiebolag eller annan juridisk person enligt 35 kap. 2 § IL.

⁴⁴ Se 35 kap. 2 a § IL.

⁴⁵ Se 35 kap. 2 a § IL.

moderföretaget.⁴⁶ Vidare så är fusionsregeln är endast tillämplig neråt i koncernen. Följaktligen kan dotterbolag inte ge koncernbidrag uppåt i ledet med hjälp av fusionsregeln. Fusionsregeln kombineras inte sällan med den så kallade slussningsregeln. Slussningsregeln regleras i 35 kap. 6 § IL och ger givande företag, som har att lämna koncernbidrag mellan varje bolag, möjligheten att lämna koncernbidraget direkt till det avsedda bolaget som ligger längre ner i koncernstrukturen.

Om exempelvis givande företag kan lämna koncernbidrag till företag nummer två, som i sin tur har rätt till avdrag och vidare rätt till att lämna koncernbidrag till företag nummer tre, så kan givande företag direkt ge koncernbidrag till företag nummer tre – med hänvisning till slussningsregeln.

Genom att kombinera fusions- och slussningsregeln kan därmed ett företag göra avdrag för ett koncernbidrag som lämnas direkt till ett företag som indirekt uppfyller ägandekravet om 90 procent och som befinner sig långt ner i koncernstrukturen.

3.4.3 Överföring av negativt räntenetto

Det andra alternativet som erbjuder utjämning av räntenetto på koncernnivå regleras i 24 kap. 28-29 §§ IL. Bestämmelserna öppnar upp för företag med positiva räntenetto att dra av outnyttjade negativa räntenetto hos andra företag och på så sätt utjämna ränteintäkter och räntekostnader över företagsgränserna.⁴⁷

Enligt förarbetena till ränteavdragsbegränsningsreglerna, ansågs de svenska reglerna om avdrag för negativt räntenetto i annat företag vara grundade i skäl 7 i ingressen till det EU-rättsliga direktivet.⁴⁸ Enligt 24 kap. 29 § föreligger dock endast rätten om bägge företagen kan lämna koncernbidrag *till varandra*. Lagtexten i denna paragraf kan uppfattas som entydig och torde således medföra att rätten till koncernbidrag inom koncerner via indirekt ägande exkluderas. En rätt som annars varit möjligt enligt fusionsregeln i 35 kap. 5 § IL.

Lagstiftaren ger ingen förklaring till varför dessa dessa företag skulle exkluderas. Och, i ljuset av att dessa företag har rätt att ta emot koncernbidrag och enligt bestämmelserna i 1 kap. 4§

⁴⁶ Även i detta fall går gränsen för ett helägt förhållande vid 90 procent.

⁴⁷ 24 kap. 28 § IL.

⁴⁸ Prop. 2017/18:245 s. 139 ff.

ÅRL inte kan tillhöra mer än en företagsgrupp, kan det argumenteras för att detta är en omedveten konsekvens av bristfällig utformning av lag.

Det andra rekvisitet i 29 §, 24 kapitlet IL, förutsätter att de berörda företagen öppet redovisar avdragen i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244).

Kretsen av företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag är däremot snävare än begreppet för företag i samma intressegemenskap.⁴⁹ Både dotterbolag i vilka moderbolag äger 90 procent eller mindre av andelarna och delägarbeskattade juridiska personer utesluts från kretsen som kan överföra negativa räntenetton, även om de ingår som företag i intressegemenskap enligt 24 kap. 22 § IL.

Tillsammans med exkluderingen av indirekt ägande genom fusionsregeln leder dessa till en ännu snävare krets av företag som kan få avdrag för negativt räntenetto. Administrativt innebär detta att både företaget med positivt räntenetto och företaget med negativt räntenetto ska lämna in upplysningar på bilaga till inkomstskattedeklarationen och redovisa motsvarande poster i inkomstskattedeklarationen under skattemässiga justeringar.⁵⁰

Till skillnad från koncernbidrag, krävs ingen värdeöverföring utan beräkningen är enbart skattemässig.⁵¹ Noterbart är att det däremot endast är negativa räntenetton som kan överföras till ett annat företag, varav ett företag med negativt räntenetto således inte nyttjar ett annat företags positiva räntenetto. Det är inte heller möjligt att överföra ett större belopp än som motsvarar det positiva räntenettet.

Med hänvisning till 24 kap. 28 § IL torde en företagsgrupp alltid inneha rätten till valet av att besluta storleken på det belopp som ska dras av i det egna företaget, antingen via EBITDA- eller förenklingsregeln, alternativt om en del av eller hela det negativa räntenettet ska överföras till annat företag med positivt räntenetto eller om det ska rullas fram och bli kvarstående negativt räntenetto.⁵²

⁴⁹ Jf 35 kap. 2 § IL och 24 kap. 22 § IL.

⁵⁰ Skatteverkets blanketter Inkomstskattedeklaration INK2 och Näringsbilaga N9.

⁵¹ 35 kap. 1 § IL; koncernbidrag kräver faktisk värdeöverföring.

⁵² Se Perman, kommentar till 24 kap. 28 § IL.

Med undantag från koncerninterna ägarförändringar, upphör rätten att utnyttja kvarstående negativa räntenetton enligt 24 kap. 27 § IL vid ägarförändringar vilka innebär att ett företag får ett bestämmande inflytande över ett annat företag och knyts därmed an till bestämmelserna i 1 kap. 4 § ÅRL.

Även ändrade ägarförhållande enligt 35 kap. 7 § IL kan leda till att koncernbidragsrätten går förlorad och därmed även rätten till avdrag för negativt räntenetto. Dock borde inte koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 – 19 §§ IL, som inträder vid ändrade ägarförhållanden, ha någon betydelse för rätten till avdrag för negativa räntenetton i annat företag, då koncernbidragsspärren enbart gäller för underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, eftersom negativa räntenetto som uppkommit i annat företag får endast dras av för det aktuella beskattningsåret.

3.5 Sammanfattning

I den svenska lagstiftningen finner betraktaren två regler kopplade till avdrag för ränta – riktade och generella. Efter införandet av de generella reglerna är användningen av de riktade reglerna numera begränsade.

Syftet med de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna grundar sig i att dels skydda den svenska skattebasen, och dels öka neutraliteten i den svenska lagsstiftningen.

De generella reglerna omfattas av två alternativ till avdrag för negativa räntenetto hos de svenska företagen; en resultatbaserad- och en schablonregel. I de fall negativa räntenetto ej kan utnyttjas i företaget, så kan företaget i vissa fall ges möjligheten att utjämna, alternativt överföra, räntenetto mellan företag inom samma koncern.

Bestämmelserna om överföring och utjämning av räntenetto är integrerade i koncernbidragsrätten. Koncernbidragsreglerna är till viss del motstridiga till de bestämmelser som återfinns bland ränteavdragsreglerna. Motstridigheten bidrar till att ränteavdragsreglerna blir än mer lagtekniskt komplicerade än vad de redan är.

4. Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto

4.1 Inledning

I samband med implementeringen av de generella reglerna så genomfördes även en justering avseende koncernbidragsspärren i kapitel 40 IL. Syftet bakom justeringen av koncernbidragsspärren var att förhindra bolag att utnyttja underskott i nära anslutning till en ägarförändring.

För att motverka denna form av utnyttjande så infördes en begränsning i form av att företag med underskott från tidigare beskattningsår ej längre tilläts göra avdrag för underskott mot mottagna koncernbidrag upp till fem år efter ägarförändringen. Underskottsföretaget fick efter förändringen, och under tidsfristen, endast göra avdrag motsvarande beskattningsårets överskott i den egna verksamheten.⁵³

4.2 Turordningsregeln

4.2.1 Inledning

Med anledning av att både avdragsunderlaget enligt EBITDA-regeln och storleken på företagets spärrade underskott⁵⁴, baseras på företagets beräknade överskott, så uppstod ett behov av tydliga bestämmelser som reglerade vilket som skulle beräknas först. Resultatet blev att det i koncernbidragsspärren, 40 kap 18 § IL, tillfördes en *turordningsregel*.

4.2.2 Turordningsregeln i lagen

Före justeringen av turordningsregeln⁵⁵ kom bestämmelsen till uttryck enligt följande:

Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott (...) med högre belopp än beskattningsårets överskott före avdrag för negativt räntenetto.

⁵³ 40 kap. 18-19 §§ IL.

⁵⁴ Beräkning i enlighet med 40 kap. 18 § IL.

⁵⁵ Justering enligt prop. 2020:21:23

Med andra ord så skulle koncernbidragsspärren tillämpas före de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna. I praktiken innebar detta att icke-avdragsgill ränta kunde generera ett skattemässigt överskott trots att företaget samtidigt redovisade ett (förvisso koncernbidragsspärtrat) underskott.⁵⁶

4.2.3 Turordningsregelns effekter

Följaktligen räckte det med att ett underskotts företag, eller ett moderföretag till underskotts företaget, erhöll det bestämmande inflytandet över ett annat företag för att koncernbidragsspärren skulle inträda. Detta inträffade så fort ett nytt dotterföretag inom koncernen bildades.⁵⁷⁵⁸

Dessa effekter var att anse som oönskade ur ett företags perspektiv. Effekterna föranledde därmed propositionen 2020/21:23 om justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto.

Under inkomståret 2016 var det 4 845 bolag som redovisade ett koncernbidragsspärtrat underskott. Givet att turordningsreglerna från 2019 varit i bruk, så hade av dessa 364 företag nekats från fullt avdrag för sina negativa räntenetto.⁵⁹

I prop. 2020/21:23 uppmärksammas det att koncernbidragsspärrens syfte endast är att förhindra utnyttjandet av underskott i nära anslutning till en ägarförändring, och inte att förhindra underskotts företag att kvitta underskottet mot eget överskott.⁶⁰

Den 25 november 2020 röstade Riksdagen för att godkänna regeringens förslag på åtgärder. Lagförslaget ger upphov till dels sex nya paragrafer, 24 kap. 25 a och 25 b §§ IL och 40 kap. 19 a -19 d §§ IL, och dels justeringar av redan befintliga, 24 kap. 25 och 26 §§ och 40 kap. 18 §.⁶¹

⁵⁶ Svenskt näringslivs hemställan (Fi2019/01603/S1) s. 11 f.

⁵⁷ 40 kap. 14 § IL.

⁵⁸ Prop. 2020/21:23, s. 18.

⁵⁹ Prop. 2020/21:23 s. 59.

⁶⁰ Prop. 2020/21:23 s. 16.

⁶¹ 2020/21:SkU9 bilaga 2. s. 1.

Beslutet innebär att det från och med 1 januari 2021 införs ett tredje steg i beräkningen av negativa räntenetto. Det nya steget ger underskotts företag ett utökat avdrag för koncernbidragsspärrade underskott. Företagen får i och med det kvitta en del av sitt spärrade underskott mot det uppkomna överskottet.⁶²

4.3 Regeringens förslag

4.3.1 Inledning

Trots att det enligt regeringen fanns det ett antal olika tänkbara utvägar för att undvika de oönskade effekter som turordningsreglerna givit upphov till, så har regeringen tagit beslutet att vidhålla vid turordningsreglerna. De justeringar som däremot har gjorts av bestämmelserna ger utrymme för företaget att dels utnyttja ett utökat avdragsutrymme, och dels en parallell justering av sitt negativa räntenetto.

4.3.2 Turordningsregelns nya lydelse

I enlighet med regeringens förslag kommer koncernbidragsspärren i 40 kap. 18-19 §§ IL lyda enligt följande:

Koncernbidragsspärren innebär att underskotts företag inte får dra av underskott (...) med högre belopp än beskattningsårets överskott före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 kap. 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §.⁶³

I jämförelse med den tidigare lydelsen, där underskotts företaget inte fick dra av underskott med belopp *högre än beskattningsårets överskott före avdrag för negativa räntenetto.*⁶⁴

Resultatet skrivs således till att koncernbidragsspärren inte längre inträder före behandlingen av beskattningsårets överskott före avdragsbegränsning för negativt räntenetto. Inte heller aktiveras den före bolaget har utnyttjat räntenetto från tidigare år. Den oönskade effekten som turordningsregeln orsakat genom sin tidigare lydelse torde därmed försvinna.

⁶² Prop. 2020/21:23 s. 24 f.

⁶³ 2020/21:SkU s.19 f.

⁶⁴ Se avsnitt 4.2.2 för exakt lydelse.

De justerande bestämmelserna kommer enbart att gälla för företag som på samma gång har koncernbidragsspärrade underskott och negativa räntenetton som inte får dras av i sin helhet. Eftersom förenklingsregeln (beloppsundantaget) alltid tillåter avdrag för negativt räntenetto upp till fem miljoner kronor, är det företag vars negativa räntenetto överstiger detta belopp som berörs av de nya bestämmelserna.

4.3.3 Utökat avdragsutrymme

Regeringens förslag innebär bland annat ett införande av nya regler om utökat underskottsavdrag för koncernbidragsspärrade underskott. Underskottsavdraget införs som ett tredje steg beräkningen av negativa räntenetto. Företagen kan följaktligen kvitta en del av sitt spärrade underskott mot det uppkomna överskottet.⁶⁵

Rent konkret motsvarar det utökade avdraget av ett ytterligare avdrag som medges för tidigare års underskott. Avdragets storlek motsvarar det ej avdragsgilla räntenettet. Ett företag undviker således situationen där de inte kan utnyttja sitt koncernbidragsspärrade underskott mot ej avdragsgilla negativa räntenetto. Företaget kan därmed inte hamna i situationen där de tvingas att betala skatt trots att det finns ett underskott.⁶⁶

De företag som medges ett utökat underskottsavdrag för koncernbidragsspärrade underskott är de företag som enligt koncernbidragsspärren tidigare begränsats från att dra av koncernbidragsspärrade underskott, och som enligt avdragsbegränsningen för negativa räntenetto helt eller delvis inte tillåts att dra av ett negativt räntenetto.⁶⁷

4.3.3.1 Den nya turordningen

1. Inledningsvis beräknas avdrag för tidigare års underskott enligt koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 och 19 §§ IL. I denna del av beräkningen antas att företaget får dra av hela sitt negativa räntenetto.
2. I steg två beräknas avdragsunderlaget för negativa räntenetto.
3. I steg tre tillämpas det utökade avdraget för koncernbidragsspärrade underskott.

⁶⁵ 2020/21:SkU s. 8 f.

⁶⁶ Ibid s. 9.

⁶⁷ Ibid s. 9 f.

4.3.4 Parallell justering av negativt räntenetto

Utöver det utökade avdragsutrymmet föreslog regeringen att det, i särskilda fall, ska ske en justering för avdrag av negativa räntenetto. Dessa fall aktualiseras om det utökade avdraget för koncernbidragsspärrade underskott hade lett till ett minskat avdragsunderlag för negativt räntenetto - och i sin tur ett lägre avdrag för negativt räntenetto - om detta avdrag hade beaktats i beräkningen av företagets EBITDA.⁶⁸

De företag som omfattas av minskningen av det negativa räntenettet är de företag som ska göra ett utökat avdrag för koncernbidragsspärrat underskott, de företag som enligt EBITDA-regeln endast delvis får dra av ett negativt räntenetto, och de företag som tar emot koncernbidrag från ett företag gentemot vilket en koncernbidragsspärr föreligger.

En parallell justering blir därmed enbart aktuell i de fall företag erhåller ett koncernbidrag från ett annat företag, och där koncernbidragsspärren således aktiveras. I enlighet med förslaget ska avdraget för negativa räntenetto som utgångspunkt minska med 30 procent av det utökade underskottsavdraget.

Exempel 3:

Om ett utökat underskottsavdraget uppgår till 100, så ska avdraget för negativt räntenetto minska med 30 ($=100 \cdot 0,3$). På så sätt minskas avdraget för negativt räntenetto i samma utsträckning som det utökade underskottsavdraget skulle ha minskat avdragsutrymmet om underskottsavdraget hade beaktats i EBITDA-beräkningen.

I praktiken, och med anledning av vissa undantag till denna regel, kommer ett företag behöver upprätta en alternativ EBITDA-beräkning med hänsyn till det utökade underskottsavdraget för att bedöma i vilken utsträckning avdragsutrymmet skulle minskat.

4.3.5 Sammanfattning av regeringens förslag

Sammanfattningsvis innebär regeringens förslag att företag med icke-avdragsgilla negativa räntenetton kan nyttja dessa ej avdragsgilla räntor mot tidigare års koncernbidragsspärrade underskott, vilket inte varit möjligt enligt tidigare regler. Om ett företag samtidigt mottar koncernbidrag från ett företag gentemot vilket en koncernbidragsspärr gäller ska avdraget för negativt räntenetto samtidigt minskas.

⁶⁸ 2020/21:SkU s. 10 f.

Förslaget innebär att koncernbidragsspärren endast ska påverka skatten om underskotts företaget erhållit koncernbidrag förutsatt att koncernbidraget inte kommer från företag som redan före ägarförändringen tillhörde samma koncern som underskotts företaget.⁶⁹

Ett företag som redovisar koncernbidragsspärrade underskott, och samtidigt helt eller delvis inte får avdrag för ett negativt räntenetto, ska ges möjlighet att nyttja det koncernbidragsspärrade underskottet mot företagets återlagda ej avdragsgilla negativa räntenetto. Förslaget påverkar alltså inte själva turordningen.

Som nämns ovan har Riksdagen röstat ja till regeringens förslag. De nya bestämmelserna kommer därmed sättas i bruk från och med 1 januari 2020.

4.4 Utan retroaktiv tillämpning

4.4.1 Inledning

Trots att det i flera remissinstanser argumenterats för att justeringen av reglerna bör ha tillämpats retroaktivt så anför regeringen att de föreslagna bestämmelserna inte bör tillämpas retroaktivt. Regeringen motiverar sitt beslut genom att peka på retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § RF, och att de justerade bestämmelserna i vissa fall innebär en nackdel för den skatteskyldige.

4.4.2 Grunden till problemet

Den potentiella nackdelen har sin grund i skillnaden på behandling av underskott och kvarstående negativa räntenetton över tid. Medan förluster i inkomstslaget näringsverksamhet rullar vidare utan tidsbegränsning⁷⁰, kan kvarstående negativa räntenetto enbart sparas över en period om sex år.⁷¹

Därtill är där även en skillnad i då kvarstående negativa räntenetton definitivt vid ägarförändringar för företaget med det kvarstående negativa räntenettet, till skillnad från underskott där det avgörande för en bibehållen avdragsrätt inte är en ägarförändring i sig utan köpeskillningens storlek relativt underskotten (den s.k. beloppsspärren).

⁶⁹ Svenskt näringslivs hemställan (Fi2019/01603/S1) s. 18 ff.

⁷⁰ 40 kap. 2 § IL.

⁷¹ 24 kap. 26 § andra stycket IL.

Detta innebär att en retroaktiv justering riskerar att generera ett negativa räntenetto över tid och som företaget sedan inte kan utnyttja. Risken är därmed en försämrad situation för den skattskyldige i ett räkenskapsår längre fram i tiden.⁷²

Om underskotts företaget vid tillämpning av spärren helt eller delvis inte får dra av tidigare års underskott och företaget därefter helt eller delvis inte får dra av ett negativt räntenetto, kan situationen uppstå att företaget redovisar ett överskott som inte motsvaras av koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern som underskotts företaget före den ägarförändring som gjorde att spärren inträdde.⁷³

Det kan därmed konstateras att även om de föreslagna bestämmelserna är till fördel för majoriteten av de skattskyldiga under det kommande räkenskapsåret, kan bestämmelserna under vissa omständigheter ändå vara till nackdel för ett enskilt företag längre fram i tiden.⁷⁴

Näringslivets skattedelegation (NSD), Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), och FAR kritiserar beslutet, och anser samtliga att de nya bestämmelserna borde gälla retroaktivt om den skattskyldige *begär* det.

⁷² 2020/21:SkU9 s. 12 f.

⁷³ Se prop. 2020/21:23 s. 53.

⁷⁴ 2020/21:SkU9 s. 13.

5. Analys & återkoppling av syfte

5.1 Inledning

I detta kapitel följer en analys där jag ämnar att koppla de normativa utgångspunkter som jag angett i uppsatsen med först de generella reglerna, följt av turordningsreglerna, och avslutningsvis regeringens val av att inte tillämpa justeringarna retroaktivt.

5.2 De generella ränteavdragsbegränsningsreglerna

5.2.1 Inledning

Som nämns tidigare var de primära syftet med de generella reglerna att begränsa skatteplanering med hjälp av räntesnurror, och de sekundära syftet att minska fördelarna med att finansiera en näringsverksamhet med belånat kontra eget kapital.

5.2.2 Ur ett neutralitetsperspektiv

Till den del de svenska företagen kan göra avdrag för ränta är det fortfarande mer fördelaktigt, ur ett skattemässigt perspektiv, att finansiera en näringsverksamhet med lånat framför eget kapital. Men, de generella generella reglerna begränsar onekligen en omfattande del av de avdragsmöjligheter som fanns före ränteavdragsbegränsningsreglernas existens.

Ur den svenska statens perspektiv blir effekten av avdragsbegränsningarna att de får mer medel i kassan. Ur de svenska företagens perspektiv innebär reglerna ett nytt och komplicerat system som medför administrativ börda.

Vidare så ökar troligtvis sannolikheten att svenska företag väljer att använda eget kapital framför lånat kapital. Däremot grundar det sig inte i att systemet blivit mer neutralt, utan för att det har blivit mer komplicerat. Med andra ord kommer de svenska företagen undvika att belåna sin verksamhet till den grad då deras beslut och prognos gällande negativa räntenetto.

Vidare förväntar jag mig inte att den minskade skillnaden av finansieringsform kommer leda till den eftersträvade rättvisan och ökade marknadseffektiviteten som en högre grad av neutralitet annars förväntas generera.

I svaret på frågan om hur ränteränteavdragsbegränsningsreglerna påverkar det svenska företagsklimatet är det onekligen så att de summan av reglernas bristande likformighet och

minskad förutsägbarhet genererar en lägre grad av neutralitet. Risken är således att svenska företag påverkas negativt och blir mindre konkurrenskraftiga på en internationell nivå.

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att de generella reglerna lyckas uppfyller sitt primära syfte. Däremot anser jag inte att de uppfyller det sekundära.

5.3 Turordningsreglerna

5.3.1 Inledning

Turordningsreglerna har som sagt föranlett oönskade effekter ur både den svenska staten och de svenska företagens perspektiv. Det främsta motivet i justeringen av turordningsregeln har varit att ta bort dessa oönskade effekter.

5.3.1 Justerande bestämmelser

Den nya formuleringen av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18-19 §§ IL efter justeringen enligt prop. 2020/21:23 torde leda till att problemet från turordningsreglerna försvinner. Som jag konstaterat tidigare tar man, genom den nya lydelsen, numera hänsyn till negativa räntenetto både från aktuellt och förgående år innan spärren aktiveras.

Men även fast det primära syftet tycks vara uppfyllt så hade jag, ur ett rättssäkerhetsperspektiv, föredragit helt nya bestämmelser där negativa räntenetto, avdragsunderlag och avdragsbegränsningar inte behandlas i några skatterättsliga område.

Den främsta anledningen till att jag önskar helt nya, fristående regler, är för att undvika motstridiga bestämmelser mellan ränteavdrags-, koncernbidrags- och underskottsregeln. Faktumet att fusionsregeln fortfarande är tillämplig enligt koncernbidragsreglerna, men inte enligt ränteavdragsreglerna, trots att ränteavdragsreglerna i detta avseende ska följa ränteavdragsreglerna, är ett tecken på en bristande lagsstiftning.

Det är enligt mig endast en tidsfråga innan det upptäcks fler bristfälliga formuleringar som ställer till nya problem genom den befintliga utformningen.

Vidare så anser jag att införandet av det tredje steget i turordningsregeln (det ökade underskottsavdraget och den parallella justeringen) gör de generella

avdragsbegränsningsreglerna än mer lagtekniskt komplicerade än de va tidigare. Risken är att företagen, även i detta fall, behöver tillägna kostsamma resurser för att kunna hantera alla uppskattningar och beräkningar som måste göras.

5.4 Valet av ingen retroaktiv tillämpning

5.4.1 Inledning

Regeringens val av att inte implementera de justerande bestämmelserna angående turordningsreglerna har minst sagt varit kontroversiellt. Regeringen pekar dels på retroaktivitetsförbudet och dels på att man bör inta ett längre perspektiv på frågan i sig.

5.4.2 RETROAKTIVITETSFÖRBUDET

FAR var en av de som föreslog en frivillig retroaktivitet där företagen själva kunde besluta om att tillämpa justeringarna retroaktivt eller inte. Genom en retroaktiv möjlighet som endast omfattar de situationer där det utökade avdraget för underskott inte föranleder någon korrigering av ränteavdraget uppstår dock ingen risk för negativa skatteeffekter för de skattskyldiga. Med en sådan möjlighet skulle flertalet av de berörda företagen ges möjlighet att läka en sådan felaktig beskattning som tidigare regler förorsakat.

Frågan är om det kan anses rimligt att ett enskilt företag inte kan nyttja egna underskott på grund av att dessa är spärrade mot koncernbidrag från andra företag. Så som vi läser den föreslagna regeln och uttalandena i förarbetena, kommer denna effekt att uppstå oavsett om underskottsföretaget mottar några koncernbidrag eller inte. Frågan om valet av att inte göra det istället borde vara ett krav, snarare än en möjlighet, då det är staten som försatt företagen i den aktuella situationen.

Jag ser därmed med att implementera en frivillig retroaktivitet om saken i fråga. Svårigheten därefter är var gränsen för frivillig retroaktivitet i framtiden ska gå. Skulle företag eventuellt kunna överväga samtliga beslut gällande retroaktiv tillämpning, även om konsekvenserna skulle bli katastrofala för det enskilda företaget?

Går det att införa en frivillig retroaktiv tillämpning, utan att rasa diskussionen var gränsen för retroaktiva tillämpningar går inom andra rättsområde, så anser jag att det är en bre utväg. Annars inte.

Som jag ser det så är drabbas inte tillräckligt många företag av konsekvenserna från tidigare turordningsregel. Inte heller är konsekvenserna tillräckligt omfattande för varje enskilt bolag för att öppna upp en gränsdragning som denna. Genom att vidhålla vid retroaktivitetsförbudet anser jag att regeringen sätter värde på retroaktivitetsaspekten ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

6. Slutsats

Huvudsyftet med uppsatsens är att fastställa gällande rätt avseende ränteavdragsreglerna i inkomstskattelagen (1999:1229). Huvudsyftet anses vara uppfyllt efter att jag har besvarat uppsatsens första frågeställning:

Kan turordningsreglerna utifrån gällande rätt, generera en skattskyldighet trots att ett företag inte redovisar några skattepliktiga vinster?

Svaret på den första frågeställning är därmed nej. Med andra ord så har lagstiftaren undanröjt problematiken som orsakats av turordningsregeln.

Uppsatsens bisyfte är ta ställning till om lagstiftarens val av att inte tillämpa de justerade reglerna retroaktivt strider mot legalitetsprincipen eller inte. Bisyftet anses vara uppfyllt efter att jag besvarat uppsatsens andra frågeställning:

Strider lagstiftarens val av att inte implementera retroaktiv behandling mot det som generellt sett antas omfattas av legalitetsprincipen?

Svaret på denna frågan är också nej. Här har jag främst tagit hänsyn till den retroaktiva aspekten av legalitetsprincipens krav på rättssäkerhet.

Som helhet anser jag att de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna redan före justeringen var tillräckligt lagtekniskt komplicerad. Visserligen har man lyckats begränsa rätten till avdrag på räntor, men istället har den bristfällig lagstiftningen belönats med ett invecklat system där en del av kostnaden förflyttats till de svenska företagen.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 2002/03:96	Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar
Prop. 2005/06:40	Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag
Prop. 2008/09:65	Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag
Prop. 2017/18:245	Nya skatteregler för företagssektorn
Prop. 2020/21:23	Justerande bestämmelser om avdrag för koncernbidragsspärrade underskott och avdrag för negativt räntenetto

Litteratur m.m.

Asp, Petter (1999), 'Bokföringsbrott och legalitet.' Svensk Juristtidning, s. 16–45. (cit. Asp 1999).

Dahlberg m.fl., Inkomstskattelagen m.m. (1 januari 2020, JUNO), kommentaren till 35 kap IL.

Hultqvist Anders (1995), 'Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen', Juristförlaget, Stockholm.

Fall, Johan, Hellenius, Richard (2017), 'Promemorian Nya skatteregler för företagssektorn – en analys', Svensk skattetidning 2017/8, s. 569–588.

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), Juridisk metodlära, 2 uppl., Studentlitteratur, s. 21–46.

Lodin, Sven-Olof (2007), 'Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning', skattenytt s. 477-490.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, Persson Österman, Roger (2019), 'Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt', 17 uppl., Studentlitteratur, Stockholm.

Melz, Peter, Nilsson, Peter, Norrman, Erik (2018), 'Bolagsskatteformen 2019 – ränteavdragsbegränsningar', Skattenytt 2018 nr 7–8, s. 471–501.

Nilsson, Peter, Cherkaoui, Dina, Lugnegård, Otto (2020), 'Koncernbeskattning och ränteavdrag, Svenskt näringsliv', publicerad 31 mars 2020.

Nääv, Maria, & Zamboni, Mauro (2018), 'Juridisk Metodlära', 2:a upplagan, Studentlitteratur AB, Lund.

Persson Österman, Roger (1997), 'Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen', första uppl., Juristförbundet., Stockholm.

Perman, Ebba Borg. Lagkommentar till 24 kap. 28 § IL, JUNO 2020-10-06.

Påhlsson, Robert (2007), 'Likhhet inför skattelag – likhetsprincipen och konstruktionen jämförbarhet i skatterätten', Iustus, Uppsala.

Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard (2011), 'Det svenska skattesystemet', 24 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm.

Simon Almindal Teresa (2005), 'Skatteanpassade transaktioner och skattebrott', Nordstedts Juridik, Stockholm.

EU-rättsligt material

Anti Tax Avoidance Directive, (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

OECD

OECD (2017), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Doktorsavhandling

Fast Lappalainen Katarina (2019), 'Om skyddet mot retroaktiv beskattning – En studie i konstitutionell rätt', doktorsavhandling i rättsvetenskap med inriktning mot offentlig rätt vid Stockholms universitet.

Övrigt

Fi2019/01603/S1 s. 3 och 29; Svenskt Näringsliv, Hemställan om lagändring avseende koncernbidragsspärren i 40 kap. inkomstskattelagen.

IFA-kongressen 2015: Taxpayers' Rights och BEPS av Anders Hultqvist.

Näringslivets Skattedelegation (NSD), remissyttrande över promemorian.

Skatteverkets blanketter Inkomstskattedeklaration INK2 och Näringsbilaga N9.

Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).