

Något om ”prejudikatvärdet” av utslag i skattemål m m

Av f d regeringsrådet H. Björne

I Skattenytt nr 8/1970 behandlar f. d. advokaten Claes Sandels ett utslag av regeringsrätten i mål om förhandsbesked. I uppsatsen görs på sid 345 följande uttalande: RR lämnade det svenska företagens besvär ”utan bifall”. Formuleringen indikerar, att RR:s utslag saknar prejudicerande värde.

Uttalandet ger anledning att något närmare gå in på frågorna om innebörden av begreppet prejudicerande värde (eller prejudikatvärde som det ofta heter) och uttrycket ”utan bifall” i utslag från högsta instansen i skattemål.

Vad först beträffar frågan om prejudikatvärdet i allmänhet hos ett utslag från högsta instans kan framhållas, att det i svensk lagstiftning inte finns något direkt stadgande, som innefattar skyldighet för lägre instanser att i sina avgöranden rätta sig efter grunder varpå den högsta instansens avgöranden vilar eller att själva hålla fast vid de ståndpunkter i tillämpningsfrågor som de en gång intagit. (I vissa andra länder finns skyldighet av denna art).

Emellertid förutsättes i åtskilliga stadganden att så regelmässigt skall ske. För rätt till fullföljd mot kammarrättens utslag i vissa taxeringsmål gäller t ex enligt 98 § 2 mom taxeringsförordningen liknande villkor som föreskrivs i 54 kap 10 § rättegångsbalken för fullföljd till högsta domstolen, dvs att fullföljden är av synnerlig vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. För regeringsrätten gäller liksom för högsta domstolen vidare att om en avdelning vid avgörande av ett mål har en mening som avviker från rättsgrundsats eller lagtolkning, som förut varit antagen av domstolen, kan målet eller viss fråga däri hänskjutas till avgörande av domstolen i dess helhet.

De nu anförda bestämmelserna skulle vara meningslösa om inte därmed förutsattes att myndigheter och domstolar har att i sin verksamhet eftersträva en så enhetlig lagtolkning och rättstillämpning som möjligt, inte blott var för sig utan även inbördes. Och detta går givetvis inte att åstadkomma utan att de lägre instanserna följer de högsta instansernas avgöranden. Den angivna målsättningen står vad skattemålen angår i god överensstämmelse med föreskriften i 1 § taxeringsförordningen att vid taxering skall iakttagas att taxeringarna blir överensstämmande med skatteförfattningarna samt i möjligaste måtto likformiga och rättvisa.

Hänsynen till den förutsatta likformigheten i bedömningen av lagtolknings- och rättstillämpningsfrågor kräver givetvis att likformigheten och enhetligheten fortlöpande beaktas. Detta sker i högsta instans genom att ett avgörande inte träffas utan undersökning huruvida föreliggande frågor av samma eller liknande art tidigare blivit avgjorda av instansen. I regeringsrätten lägger ledamöter och föredragande ned mycket arbete på undersökningar i detta hänseende. Men man tillgodo-

ser inte enhetlighetssynpunkterna enbart genom att konstatera om det finns något tidigare avgörande som bör beaktas i ett aktuellt mål. Bedömningen i detta blir nämligen av betydelse vid framtida avgöranden, som måste träffas inom det område, det aktuella målet rör. Man kan därför inte heller vid ett förstagsavgörande bortse från den prejudikatbildande betydelse som detta avgörande får.

En annan sak är att en domstols uppgift är att avgöra föreliggande besvärsmål och att bedömningen måste ske på grundval av den utredning och det material i övrigt som föreligger. I regel måste avgörandet också hålla sig inom en ram som dragits upp genom parternas yrkanden. Detta innebär att bedömningen av "prejudikatvärdet" hos ett utslag måste ske med noggrannhet och viss försiktighet. Man ser inte så sällan att alltför vidsträckta slutsatser dras av ett avgörande, som måst ske på ett begränsat och delvis ofullständigt material och inom ramen för yrkanden som kanske borde ha framställts på annat sätt. Men man kan också se att "prejudikatvärdet" hos ett utslag förringas eller förnekas trots att det i själva verket måste antas innefatta ett avgörande av principiell art och omfattande räckvidd.

Här bör framhållas att det inte kan sägas vara någon skillnad i "kvalité" mellan olika avgöranden. Alla mål handläggs med den omsorg som målets beskaffenhet påkallar. Stundom möter man den föreställningen att det skulle föreligga en avsevärd skillnad mellan mål, som refereras i regeringsrättens årsbok, och dem som redovisas i notiserna. Skillnaden i den mån det finns någon ligger emellertid inte i själva avgörandets beskaffenhet. Frågan om ett mål skall refereras eller inte prövas i regel först sedan målet avgjorts. Anledningen till referat kan vara att ett mål är det första av regeringsrätten avgjorda i sitt slag, att mål av samma eller liknande art visserligen tidigare avgjorts men att behov visat sig föreligga av en fullständigare redogörelse för ett mål av sådant slag, att i ett mål förekommit olika meningar vilka ansetts böra komma till mera allmän kännedom m m. Anledning att inte referera kan vara att det avgjorda målet är av så speciell art att det inte kan antas intressera en större krets, att avgörandet måst grundas på en ofullständig utredning, att målet gäller uppskattningsfrågor som måste bedömas från fall till fall, att ett mål av samma eller likartat slag redan refererats eller att utgången i målet är så självklar att den inte innefattar principavgörande. I sistnämnda hänseende skrift som inte ansetts oklar och därför inte i det föreliggande fallet fordrat någon tolkning, i allmänhet inte behöver refereras. Notisavdelningen i regeringsrätten görs ning, i allmänhet inte behöver refereras. Notisavdelningen i regeringsrätten görs numera särskilt beträffande skattemålen betydligt fullständigare än tidigare. Detta minskar givetvis behovet av att målen görs till föremål för referat.

Vad därefter angår frågan om ett utslag kan antas sakna "prejudikatvärde" för att det slutar med att regeringsrätten lämnar besvären "utan bifall" kan framhållas att det inte är ovanligt att skattemål refereras trots att de slutar på detta sätt. Se t ex RÅ 1969: ref 12, 1968: ref 36 m fl. Att många sådana mål refererats för att målen ansetts ha "prejudikatvärde" är ställt utom allt tvivel. Vad särskilt angår det av *Sandels* behandlade målet har riksskattenämnden redogjort för det i sina

Meddelanden 1970 I:5:4. Detta tyder väl på att nämnden tillmätt målet "prejudikatvärde". Riksskattenämnden är som bekant synnerligen återhållsam med att ta in redogörelser för sina förhandsbesked i Meddelandena.

Om anledningen till att regeringsrätten — liksom även Kungl. Maj:t i konselj — i vissa fall slutar sina avslagsbeslut i besvärsmål med "utan bifall" i stället för "ej ändring" har skrivits åtskilligt. Se Förvaltningsrättslig Tidskrift 1939 sid 229, 1967 sid 178 och 1968 sid 118 samt Svensk Skattetidning 1959 sid 275. Gjorda uttalanden går ut på att uttrycket "utan bifall" används då den beslutande myndigheten gillat själva utgången, slutet, i den lägre instansens utslag men inte i allt delar den motivering som anförs. Visserligen förekommer det ganska ofta i sådana fall att motiveringen skrivs om men ibland anses inte detta nödvändigt. Skälen till utgången kanske framstår som tillräckligt klara ändå.

Hur har det nu legat till i det av *Sandels* behandlade fallet? Bakgrunden till förhandsbeskedet var i korthet följande.

Ett svenskt bolag hade lämnat sitt dotterbolag i England ett större lån. Risk förelåg för att dotterbolaget inte kunde erlägga stipulerad ränta på lånet. Moderbolaget övervägde att reducera räntan till vad dotterbolaget ansågs ha möjlighet att erlägga. Moderbolaget begärde förhandsbesked, om det i så fall skulle beskattas endast för den debiterade reducerade räntan eller dessutom för en beräknad, "ansedd" ränta.

Riksskattenämnden förklarade i huvudsak att debiteringen av reducerad ränta borde anses innebära att avtal träffats om ekonomiska villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende näringsidkare samt att, jämlikt 43 § 1 mom kommunalskattelagen, moderbolagets inkomst skulle beräknas till det belopp, vartill den kunde antagas ha uppgått, om räntereduceringen inte vidtagits.

I besvär yrkade moderbolaget förklaring, att bolagets inkomst skall beräknas till belopp, vartill den uppgått efter verkställd reducering.

Regeringsrätten lämnade besvären utan bifall.

Handlingarna i målet är hemliga och till grund för en kommentar kan därför endast läggas vad *Sandels* anfört i sin uppsats och riksskattenämndens redogörelse för målet i nämndens Meddelanden 1970 I:5:4.

Enligt förordningen om förhandsbesked får ansökan om sådant besked avse "viss fråga, som avser sökandens taxering" och om besked lämnas skall det ange "huru den till nämnden hänskjutna frågan skall vid taxering bedömas".

Den skatterättsliga fråga, som aktualiserats i målet, kan med anknytning till gällande lagstiftning formuleras på följande sätt: Är svenskt moderbolags debitering av särskilt låg ränta på lån till utländskt dotterbolag en åtgärd av beskaffenhet, som kan föranleda beräkning av inkomst på sätt som är föreskrivet i 43 § 1 mom kommunalskattelagen?

Både riksskattenämndens beslut och regeringsrättens utslag måste anses innefatta ett jakande svar på denna fråga. Det torde inte föreligga skäl att fränkänna detta svar "prejudikatvärde". Svaret överensstämmer med vad som uttalas i tillgängliga skattehandböcker (jfr Geijer m fl 6:e uppl sid 492 och Lundevall, 5:e uppl sid

560). Samma uttalande gjordes för övrigt redan 1929 i Skattelagarna av Kuylenstierna m fl.

Av de lämnade redogörelserna för målet framgår inte direkt varför regeringsrätten skrivit "utan bifall" men det föreligger en del omständigheter som kan ha innefattat anledning att göra så. Sökandebolaget har i sin ansökan om förhandsbesked frågat om det skulle beskattas för beräknad, "ansedd" ränta. Detta sätt att fråga svarar inte mot de bestämmelser i ämnet som finns i kommunalskattelagen och det är beträffande tolkningen och tillämpningen av sådana som — fränsett här icke aktuella författningar — förhandsbesked kan lämnas. Så har också riksskattenämnden gjort. När sedan sökandebolaget i besvären till regeringsrätten ändrar sitt yrkande till "att bolagets inkomst skall beräknas till belopp, vartill den uppgått efter verkställd räntereducering", så kan man ifrågasätta om inte detta yrkande går längre än det i ansökningen framställda. Under dessa omständigheter är det naturligt att besked lämnas endast i principfrågan, som riksskattenämnden behandlat, dvs om debitering av "underränta" är en sådan omständighet som kan föranleda tillämpning av 43 § 1 mom. Klart besked har regeringsrätten lämnat i detta hänseende genom "utan bifall". Skulle regeringsrätten haft en annan uppfattning härom än riksskattenämnden, hade det utan tvivel sagts ifrån.

Man kan också beträffande yrkandet i besvären ifrågasätta om det inte åtminstone formellt sett går utöver vad som kan behandlas i ett förhandsbesked. Bolagets inkomst är ju beroende av åtskilliga andra förhållanden än räntereduceringen och det torde då vara vanskligt att förklara att "bolagets inkomst skall beräknas till belopp, vartill den uppgått efter verkställd räntereducering". En korrigerig av bolagets inkomst med hänsyn till bestämmelserna i 43 § 1 mom kan ju vidare ske på olika sätt. Därvid kan uppkomma detaljfrågor, beträffande vilka förhandsbesked inte kan eller bör lämnas med hänsyn till de allmänna regler som gäller för meddelande av sådana besked.

Vad slutligen angår frågan om hur rättspraxis kommer att utveckla sig får man väl räkna det som mindre sannolikt att den uppfattning som kommit till uttryck i förhandsbeskedet och regeringsrättens utslag kommer att frångås så länge nuvarande lagstiftning gäller. Det ankommer ju inte på tillämpningen att avvika från lagstiftningen oavsett vilken uppfattning man har om vilken ordning som bör gälla på ett visst område. Argumenteringen för en ändring synes därför mera böra inrikta sig på lagstiftningen än på utformningen av praxis. *Sandels* slutar sin uppsats med erinringen att "Underräntan har inte ägnats tillnärmelsevis samma intresse som övrräntan". Däri kan man instämma men man måste fråga sig om inte problemet med räntan vid beskattningen — både över- och underränta — ägnats alldeles för liten uppmärksamhet i skattelagstiftningen över huvud taget i förhållande till den betydelse som problemet numera har. De flesta föreskrifterna i sammanhanget — i den mån sådana över huvud taget finns — kvarstår sedan tiden för kommunalskattelagens tillkomst för mer än 40 år sedan och mycket har hänt sedan dess. En utredning som spänner över hela problemet med räntan vid beskattningen är därför av behovet påkallad.