

”Underräntan” – en replik

Av f. d. advokaten Claes Sandels

Min kortfattade artikel i SN år 1970 s. 343 har föranlett f. d. regeringsrådet H. Björne till en del kritiska reflektioner i SN s. 500. En replik av mig är påkallad för att läsekretsen inte skall på en del punkter konfunderas helt i onödan.

Jag börjar med de formella aspekterna och tar upp de av B. berörda punkterna i tidsordning enligt ärendets gång genom instanserna. Redan formuleringen av bolagets fråga till RN underkänns av B. (s. 503 st. 1): ”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.” Uttalandet är svårtolkat. Tydligt menar B., att det skulle föreligga fel av något slag i frågeställningen.

Bolagets (X) fråga löd: ”Skall X beskattas endast för den av X på Y debiterade, reducerade räntan eller skall X ytterligare beskattas för en beräknad, ’ansedd’ ränta?” Bolaget går i den till RN framställda frågan sålunda inte alls in på juridiken. Detta sätt att fråga utesluter varje sådant fel i frågeställningen som kan föresväva B.

B. har en egen formulering (s. 502 st. 91): ”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?”

B. missuppfattar proceduren i förhandsbeskedsärenden, om han – som det citerade uttalandet av honom tycks innebära – menar att det i en fråga till RN måste finnas en uttrycklig anknytning till någon regel i skatteförfattningarna. Lika litet som för part vid allmän domstol är det för en sökande av förhandsbesked nödvändigt att på rätt sätt juridiskt rubricera de omständigheter han åberopar eller anföra rätt rättsregel. Den juridiska bedömningen kan sökanden helt överlämna åt RN, om han så önskar.

Det kan för övrigt vara klokast att i frågeställningen göra detta. Faran av en uttrycklig anknytning till rättsreglerna illustreras i föreliggande fall av B:s frågeformulering. Han har nämligen i denna, liksom i sin kritik av bolagets formulering, förbisett att RN har att tillämpa inte bara KL utan också våra skatteavtal med främmande stater.¹ B:s formulering är för trång. Om besked lämnats endast rörande 43 § 1 mom. KL, skulle sökanden efter allt processandet varit ungefär så klok som förut. Något uttalande om rättsverkningarna enligt det tillämpliga skatteavtalet har ju inte begärts.

¹ Se t ex SST rf 1965 s 104.

B. gör det för övrigt lättare för sig själv men knappast för läsaren genom att i sin artikel bortse från att inte bara intern rätt utan också ett skatteavtal skall tillämpas. I hans referat (s. 502 st. 4) av vad RN "i huvudsak" förklarade omnämns t. ex. RN:s i beskedet gjorda referens till det engelska skatteavtalet icke med ett ord.²

Möjligen har B. också reagerat mot termen "ansedd ränta", som ju inte skulle förekomma i en ordlista för KL. Termens innebörd i den framställda frågan framgår emellertid alldeles klart genom ansökningen i övrigt och termen förefaller som nybildning ändamålsenlig. Den bör i så fall "mötas med välvilja"³, även om den i kansli-språket är en inträngling.

Nästa fas i händelseförloppet, som väcker B:s ogillande, är utformningen av besvaren till RR. Han menar att bolaget i besvaren "ändrar sitt yrkande" och jämför det nya yrkandet med "det i ansökningen framställda". Men något yrkande hade bolaget över huvud icke framställt hos RN. Detta behöver ju inte ske, en sökande kan fråga RN utan att yrka något visst svar. I fråga om förutsättningarna för formuleringen av yrkande i besvär till RR skiljer sig förhandsbeskedsärenden alltså från andra ärenden,⁴ vilket bör uppmärksammas vid överklagande.

Yrkandet höll sig inom ramen för bolagets här ovan citerade fråga till RN. Frågan var som synes språkligt-formellt uppdelad i två led. Det första gällde, om bolaget skulle beskattas endast för den debiterade, reducerade räntan. Yrkandet i besvaren var, "att bolagets inkomst skall beräknas till belopp, vartill den uppgått efter verkställd räntereducering". Frågans första led täcker uppenbarligen yrkandet i besvaren. Att yrkandet håller sig inom den ram, som var given genom innehållet i ansökningen, är alltså lätt att konstatera. B. nämner (s. 503 st. 1) först: "Sökandebolaget har i sin ansökan om förhandsbesked frågat om det skulle beskattas för beräknad, 'ansedd' ränta." Därefter konkluderar B: "När sedan sökandebolaget i besvaren 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." Men huruvida yrkandet ryms i frågans andra led är utan intresse, eftersom yrkandet som nämnts ryms redan i det första ledet. Ordalagen i yrkandet anknyter nära till dem i RN:s besked, "att sökandebolagets inkomst skall beräknas till det belopp, vartill den kan antagas ha uppgått, därest räntereduceringen icke vidtagits".⁵ Att söka finna fel på koordinationen mellan fråga, besked och yrkande förefaller vara en otacksam uppgift.

"Formellt sett" skulle yrkandet enligt B. också vara sådant, att det skulle tarva RR:s beaktande av "åtskilliga andra förhållanden än räntereduceringen". Yrkandets sammanhang med ansökningen och RN:s besked utesluter en dylik orimlig tolkning. Det kunde inte råda något tvivel om vad bolaget åsyftade, tvärtom förelåg därför en bred marginal mot varje risk för missförstånd. B:s reservation "formellt sett" tolkar

² Referat av rättsfallet: RN I 5:4 1970.

³ Wellander: "Riktig svenska", 1:a uppl., s. 724. Jfr Hillman: "Svenska för alla", D. N. den 14.1.1967: "Vi talar numera inte gärna om 'riktig' svenska, utan om uttrycksfull eller ändamålsenlig svenska."

⁴ Jfr Järnerup i SST 1959 s. 266.

⁵ Tre av fyra verb har dock fått falla för bilan, jfr Wellander a. a. s. 153.

jag som ett uttryck för att han här själv har en känsla av att vara ute på svag is. Men inte ens ”formellt”, varmed sannolikt förstås något slags bokstavstolkning, finns anledning ge B:s läsart företräde framför den av både RN och parten uppenbarligen åsyftade. Hur en text kan läsas ”formellt sett” i angiven mening förefaller för övrigt ha begränsat intresse i seriösa sammanhang.

Slutligen B:s *pièce de résistance*, mitt uttalande: ”RR lämnade det svenska företags besvär ’utan bifall’. Formuleringen indikerar, att RR:s utslag saknar prejudicerande värde.” I min artikel kommer det i sista stycket, i B:s inlägg i det första. Den av B. ändrade ordningsföljden ändrar allt. Den bryter nämligen det sammanhang, i vilket uttalandet förekommer och är åsyftat att läsas. Låt mig exemplifiera detta. Är läsaren medveten därom, att han enligt lag är skyldig anta de allra flesta muntliga anbud? I avtalslagen, 3 § 2 st., står nämligen: ”Anbud, som göres muntligen utan att anstånd med svaret medges, måste omedelbart antagas.” ”Formellt sett” – för att använda B:s lokution – är stadgandet stolligt. Men det bör läsas i sitt sammanhang och med eftertanke. Så bör all text läsas, inte bara den i lagboken. Det i min artikel diskuterade utslaget var ett ”blankt” utslag ”utan bifall”, dvs det saknade en av RR lämnad motivering för slutet. Det finns, som de flesta vet, ofta anledning att ifrågasätta ett *blankt* u. b.-utslags prejudikatvärde.⁶ Skälen för slutet redovisas ju ej, vilket öppnar möjlighet för skilda förklaringar till utgången. Det sagda gäller naturligtvis inte alls för ett uttryckligen *motiverat* u. b.-utslag.

B. syns (s. 500 st. 1) tolka det citerade uttalandet av mig så, att jag skulle åsyfta *alla* u. b.-utslag, alltså även dem med redovisad motivering. Uttalandet tappar med den läsarten uppenbarligen all logik. Just detta förhållande medförde, att jag inte var på min vakt och i mina formuleringar reste en barrikad till skydd för läsaren mot just detta slags missförstånd. Den som läst även de första styckena i min artikel bör emellertid haft lättare att inte komma till skada än den som begränsat läsningen till det allra sista stycket. Det prejudikatvärde jag i det citerade avsnittet ansåg böra ifrågasättas avsåg vidare just det fall som prövats, karakteriserat bl a av påstådd svårighet för dotterbolaget att fullgöra räntetjänsten, inte något annat fall, t ex något i vilket sådan svårighet ej påståtts föreligga. Ej heller på denna punkt förutsåg jag, att missförstånd kunde uppkomma.

Det är emellertid svårt inte bara för lagskrivare utan också för andra att i kryssningen mellan oklarhetens Charybdis och långrandighetens Scylla kalkylera med alla de sätt, på vilka en text kan missuppfattas – se ovan! – och att välja orden, så att ingen läsare går vill. Författaren själv är jävig vid bedömningen, om han hållit bästa kurs. Om även andra läst det citerade avsnittet på samma sätt som B., har B:s inlägg på denna punkt bidragit till att undanröja en oklarhet i min artikel och bör välkomnas.

Vad ett förstagångsfall beträffar, vet parterna ofta föga om vad domstolen kommer att betrakta som relevant. Detta förhållande kan menligt återverka på den utredning och argumentering, som domstolen jämte annat material har att bygga sin uppfatt-

⁶ Jfr Westerberg i Förv. Tidskr. 1967 s. 178 och Hjerner: ”Om rättsfallstolkning”, u. å., kompendium Uppsala Universitet, s. 81.

ning på. Att denna förargliga cirkel ej kan undgå beaktande vid bedömning av just ett förstagångsfalls prejudikatvärde är notoriskt och utgör ett av de skäl, varför en ”stadgad” praxis i åtskilliga sammanhang tillmätts större tyngd än enstaka fall såväl inom skatterätten som inom övriga rättsområden.

Jag övergår till den materiella aspekten. B:s uppfattning i denna är tydligen att – anomali eller icke – rätta tolkningen av KL är så uppenbar, att de av mig diskuterade problemen knappast är problem. Så enkel är saken dock inte. B. förbiser här, liksom tidigare i sin frågeformulering, skatteavtalen, vilka ju enligt särskilda tillämpningsförfattningar gäller jämsides med intern rätt. KL är inte allt. Bortsett härifrån förefaller mig de allmänt uttryckta reglerna i KL erfarenhetsmässigt ge åtskilligt utrymme för både skilda meningar om bedömningen av speciella rättsfrågor och en differentiering mellan olika kategorier av fall. Det ligger i det senare hänseendet nära att hänvisa till praxis’ omfattande differentiering vid bedömningen av uraktlåten ränteberäkning på aktiebolags lån till delägare. Antag i fråga om underränta på fordran hos utländskt dotterbolag att i ett visst fall beskattning sker, om ränta ej uttas, men inte skulle ha skett eller skulle ha skett med lägre belopp, om först ränta av moderbolaget debiterats och sedan det uttagna beloppet eftergivits. För egen del är jag benägen att betrakta en dylik beskattning som en anomali, möjlig att undvika inom ramen redan av KL, skatteavtalen alltjämt lämnade åsido. Det är lätt att konstruera andra fall, liggande det skisserade mer eller mindre nära. Samtidigt uppkommer givetvis i ett fall som det nyss antydda frågan, vilka krav som bör ställas på utredningen rörande dotterföretagets betalningssvårigheter. Vad skatteavtalen beträffar, finns det ingen omständighet utom en viss men begränsad uniformitet i deras lydelse som utesluter, att skilda avtal påkallar skilda bedömningar.

Medan B:s kritik på det formella planet syns mig helt föranledd av missförstånd, så kvarstår alltså på det materiella planet mellan honom och mig en skillnad i uppfattning. Dylika differenser i uppfattningen rörande ett rättsfalls prejudikatvärde är drivmedel för rättsutvecklingen. Sammanhanget har uttryckts så: ”Det visar sig sålunda även här att det icke är rättsfallet självt eller vad ledamöterna i domstolen avse med sin dom som avgör huruvida rättsfallet skall bli prejudicerande eller icke. Det är de som komma efter som genom att uppmärksamma fallet, kommentera det, analogisera det eller särskilja det, gilla eller ogilla det samt följa eller avvika från det som ge rättsfallet dess prejudikatvärde.”⁷

Mina funderingar (s. 345 st. 4) om den framtida utvecklingen av rättspraxis avklipper B. (s. 503 st. 3) med en hänvisning till ”nuvarande lagstiftning”. Jag förmodar B. även här syftar på KL. Också här kommer emellertid skatteavtalen in i bilden.

De väsentliga punkterna i B:s kritik torde därmed vara berörda. På hans uttalanden utöver kritiken har jag saknat anledning ingå. Det har varit uppriskande att bli indragen i denna polemik med B. Tyvärr har vi kommit att delvis tala förbi varann, eftersom B. med en heroisk förenkling av rättsläget lämnat skatteavtalen utanför blickfältet.

⁷ Hjerner, a. a. s. 131.