Erik Klinton

Vunnit eller förlorat? – det är frågan

I artikeln behandlas ett fall där Regeringsrätten prövade frågan om den skattskyldige förlorat i kammarrätten trots att de i domslutet angivna beskattningskonsekvenserna var till den skattskyldiges fördel.

1 Inledning

I mål nr 1380-2000 (den 21 januari 2004), RÅ 2004 ref. 13, tog Regeringsrätten först ställning till om den skattskyldige vunnit eller förlorat i kammarrätten.[1] Frågan föranleddes av oklara formuleringar i kammarrättens domslut och bristande samband mellan domskäl och domslut. Eftersom denna typ av mål är ovanlig är det intressant att se hur Regeringsrätten hanterat frågan. Jag kommer nedan kort att presentera bakgrunden till målet och därefter ta upp några av de frågor, som aktualiseras genom kammarrättens och Regeringsrättens domar.

2 Bakgrund

Bolagets deklaration vid 1989 års taxering godtogs beträffande här aktuell fråga, som gällde prissättning vid transaktioner mellan bolaget och ett utländskt koncernbolag.

Skattemyndigheten ansökte den 29 december 1994 hos länsrätten om att bolaget skulle eftertaxeras med ett belopp om 8.722.000 kronor och att skattetillägg på ett underlag av samma belopp skulle påföras.

Länsrätten meddelade dom den 11 december 1995.[2] Länsrättens dom innebar att skattemyndighetens yrkande om eftertaxering och påförande av skattetillägg avslogs. Därmed stod taxeringsnämndens beskattningsåtgärder fast.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom till kammarrätten i Stockholm. Kammarrätten i Stockholm meddelade dom den 20 december 1999.[3]

[1] I målet avgjorde Regeringsrätten även en annan intressant fråga, nämligen om korrigeringsregeln i dåvarande 43 § 1 mom kommunalskattelagen (KL) alternativt de allmänna kostnadsbestämmelserna i 29 § 1 mom KL skulle tillämpas. Denna senare fråga behandlas inte i denna artikel. Det kan bara här kort konstateras att korrigeringsregeln i 43 § 1 mom KL tillämpades framför de allmänna kostnadsbestämmelserna i KL. Denna fråga har behandlats av Leif Gäverth, Skattenytt 2004, sid 99 och av Stefan Aldén, Svensk Skattetidning 2004, sid 161.

[2] Mål nr 6154-94.

[3] Mål nr 1366-1996.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:49

3 Kammarrättens dom

Kammarrättens domslut lyder i sin helhet enligt följande:

> ”DOMSLUT
> Kammarrätten fastställer med ändring av länsrättens dom taxeringsnämndens beskattningsåtgärder.
>
> Kammarrätten påför [bolaget] skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på 8.722.000 kr.
>
> Kammarrätten avslår [bolagets] yrkande om ersättning för kostnader i målet.”

De beskattningskonsekvenser, som kammarrätten anger i första stycket är entydiga. Kammarrättens formulering att den fastställer *”taxeringsnämndens beskattningsåtgärder”*, innebar att den av bolaget avlämnade självdeklarationen godtogs.[4]

Samtidigt som kammarrätten i den första meningen i domslutet anger att taxeringsnämndens beskattningsåtgärder fastställs säger domstolen i samma mening, att detta sker *”med ändring av länsrättens dom”*. Som framgått ovan avslog länsrätten skattemyndighetens ansökan om eftertaxering, vilket taxeringsmässigt innebar just att taxeringsnämndens beskattningsåtgärder stod fast. Det kan således konstateras att det finns en motsägelse i den första meningen i domslutet.

I det andra stycket i domslutet anger kammarrätten att bolaget påförs skattetillägg. Ett beslut om skattetillägg kan i eftertaxeringsmål inte kombineras med att den avlämnade deklarationen godkänns, eftersom skattetillägg kräver att skatt påförs. Med utgångspunkt endast i vad kammarrätten anger i domslutet går det dock inte att fastställa om felet ligger i att taxeringsnämndens beskattningsåtgärder fastställdes eller i att skattetillägg påfördes.

Under rubriken ”*DOMSKÄL*” anger kammarrätten att grund för eftertaxering föreligger och att skattemyndighetens överklagande därför skall bifallas. Denna skrivning från kammarrättens sida är klar och entydig. Här kan nämnas att kammarrättens slutsatser i domen vad gäller de faktiska förutsättningarna i vissa fall är tveksamma. Dessa behandlas inte här då de inte är av principiellt intresse för den aktuella frågan.

Det kan således konstateras att det finns oklarheter och felaktigheter i kammarrättens dom. Enbart sett till domslutet går det dock inte att med full säkerhet veta vad kammarrätten egentligen hade för uppfattning i frågan. Det kan inte fastställas vilken del av kammarrättens domslut, som speglar kammarrättens uppfattning i ärendet.

4 Överklagandet till Regeringsrätten

Den 25 februari 2000 överklagade bolaget kammarrättens dom till Regeringsrätten genom ett s.k. blankt överklagande. Bolaget yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom och taxera bolaget i enlighet med yrkandena i kammarrätten.

---

[4] Det här aktuella målet gällde 1989 års taxering. Det då gällande taxeringsförfarandet innebar att taxeringsnämnden beslutade om deklarationen skulle godtas eller ej. Skattemyndigheten hade möjlighet att överklaga taxeringsnämndens beslut till länsrätten. Om tidsfristen för överklagande gått ut kunde skattemyndigheten hos länsrätten ansöka om att den skattskyldige skulle eftertaxeras.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:49

Skattemyndigheten överklagade inte kammarrättens dom.[5] Bolaget kompletterade därefter sitt överklagande till Regeringsrätten och preciserade då yrkandena enligt följande.

Bolaget yrkade i första hand att Regeringsrätten skulle fastställa att rättsverkningarna av kammarrättens domslut är de, som framgår av domslutets ordalydelse, dvs. att taxeringsnämndens beskattningsåtgärder fastställdes. Alternativt yrkades att Regeringsrätten skulle avvisa överklagandet på grund av att kammarrättens dom inte gått bolaget emot. I andra hand yrkade bolaget att taxeringsnämndens beskattningsåtgärder skulle fastställas och att bolaget inte skulle påföras skattetillägg.

5 Regeringsrättens prövningstillstånd

Regeringsrätten meddelade den 21 mars 2002 prövningstillstånd beträffande bolagets överklagande av kammarrättens dom såvitt avsåg frågan om påförande av skattetillägg. Regeringsrättens prövningstillstånd var således begränsat till att endast avse skattetilläggsfrågan. Den 5 februari 2003 fattade Regeringsrätten beslut om att även meddela prövningstillstånd i målet i övrigt.

Varför Regeringsrätten meddelade prövningstillstånd i två steg framgår ej. Möjligen berodde detta på att Regeringsrätten först avsåg att endast pröva frågan om skattetillägg kan påföras i det fall någon skatt inte har påförts, men att rätten därefter av någon anledning ändrade sig och ville pröva målet i alla delar.

6 Regeringsrättens dom

Regeringsrätten tar inledningsvis ställning till huruvida kammarrättens dom gått bolaget emot. Regeringsrätten citerar därvid kammarrättens domskäl där kammarrätten anger att grund för eftertaxering och skattetillägg föreligger och att skattemyndighetens överklagande därför skall bifallas. Regeringsrätten hänvisar också till att kammarrätten i sitt domslut förklarat sig ändra länsrättens dom och till att kammarrätten påför skattetillägg. Därefter formulerar Regeringsrätten frågan enligt följande:

> ”Den i målet aktualiserade frågan gäller om kammarrätten, trots denna i både domskäl och domslut klart dokumenterade viljeyttring, kan anses ha beslutat helt annorlunda, då man i domslutet också fastställt ’taxeringsnämndens beskattningsåtgärder’.”

Regeringsrätten fortsätter med att notera att parterna i målet ursprungligen varit eniga om att bolaget förlorat målet i kammarrätten vad gäller både eftertaxering

[5] Skattemyndigheten utfärdade dock en skattsedel med anledning av kammarrättens dom omfattande såväl inkomstskatt som skattetillägg. Utfärdandet av skattsedeln kan ses som ett uttryck för att skattemyndigheten var av uppfattningen att kammarrätten godtagit skattemyndighetens överklagande och eftertaxerat bolaget och påfört skattetillägg.

Bolaget begärde omprövning av skattsedeln och begärde därvid att beräkningarna skulle göras i enlighet med kammarrättens domslut. Skattemyndigheten ändrade dock inte skattsedeln och bolaget överklagade beslutet till länsrätten. Länsrätten avkunnade den 12 december 2001 dom i frågan och länsrätten undanröjde därvid debitering av tillkommande statlig inkomstskatt men ändrade inte skattemyndighetens debitering av skattetillägg. Därmed kan konstateras att länsrätten ansåg att skattetillägg kunde tas ut trots att någon skatt inte påförts. Detta är enligt min uppfattning lite märkligt, eftersom skattetillägg beräknas som procent av den påförda skatten.

Skattemyndigheten begärde inte inledningsvis självrättelse av kammarrätten. Efter det att målet anhängiggjorts i Regeringsrätten och process inletts beträffande skattsedeln begärde dock skattemyndigheten sådan självrättelse. Kammarrätten beslutade dock att inte företa någon rättelse av sin dom.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:49

och skattetillägg. Detta gör Regeringsrätten mot bakgrund av att RSV inte överklagat kammarrättens dom och att bolaget uttryckt missnöje med domen och yrkat att Regeringsrätten undanröjer kammarrättens dom samt att skattetillägg inte skall påföras.[6] Därefter anger Regeringsrätten att bolaget gjort helt om och yrkat att Regeringsrätten skall fastställa att rättsverkningarna av kammarrättens domslut är de som framgår av domslutets ordalydelse och att bolaget alternativt framställer det i och för sig förståeliga men processuellt egenartade yrkande att Regeringsrätten skall avvisa dess överklagande då kammarrättens dom inte gått bolaget emot.

Vidare anger Regeringsrätten att kammarrättens användning av frasen *"med ändring av länsrättens dom"* är central. Regeringsrätten hävdar att kammarrätten inte rimligen kan ha kommit till samma slut som länsrätten och påpekar att i ett överklagande i högre instans är föremålet för prövningen just underinstansens domslut. Överinstansens "primära skyldighet" är att redovisa hur man förhåller sig till detta. Regeringsrätten avslutar detta avsnitt med följande mening:

> "Vari den i kammarrättens domslut angivna ändringen består framstår som uppenbart och framgår också av vad i samma domslut uttalas i skattetilläggsfrågan."

Enligt min uppfattning är den av kammarrätten i domslutet angivna ändringen inte uppenbar. Den kan inte utläsas enbart av domslutet. Sannolikt syftar Regeringsrätten förutom på vad som anges i domslutet beträffande skattetillägget också på vad kammarrätten anger i domskälen. En ändring av länsrättens dom från kammarrättens sida skulle kunna innebära eftertaxering på ett belopp mellan 0 kronor och det av skattemyndigheten angivna beloppet i ansökan om eftertaxering. En ändring av länsrättens dom innebär inte med automatik att bolaget eftertaxeras med hela det aktuella beloppet. För att precisera beloppet tar dock Regeringsrätten hjälp av vad som anges i kammarrättens domslut beträffande påförande av skattetillägg. I denna del har, som framgår ovan, kammarrätten varit tydlig. Regeringsrätten anger att det framstår som verklighetsfrämmande att kammarrätten skulle påföra skattetillägg helt i strid med skattetilläggssystemet, dvs. att kammarrätten skulle ha påfört skattetillägg trots att det grundläggande yrkandet om eftertaxering underkänts. Avslutningsvis pekar Regeringsrätten på att det faktum att kammarrätten blankt avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet *"vore ägnat att förvåna om bolaget vunnit målet"*.

Efter ovan refererade genomgång konstaterar Regeringsrätten följande:

> "Det hittills sagda, som föranlett slutsatsen att kammarrätten beslutat att åsätta Holding eftertaxering för ett belopp om 8.722.000 kr (samt påföra bolaget skattetillägg), har uteslutande baserats på vad som sägs i domslutet."

Därefter fortsätter Regeringsrätten enligt följande:

> "Härtill kommer att kammarrätten i sin motivering i klara ordalag, som ovan citerats, fastslagit att eftertaxering skall ske med det nyss angivna beloppet och att överklagan-

[6] Regeringsrättens uppfattning i detta avseende är felaktig. Bolaget ansåg redan från början att det haft framgång i kammarrätten på grund av den helt entydiga formuleringen beträffande själva kärnfrågan nämligen att taxeringsnämndens beskattningsåtgärder fastställdes. Yrkandet i det blanka överklagandet gjordes så heltäckande som möjligt endast för att försäkra sig om att bolaget inte skulle göra någon rättsförlust beroende på hur målet utvecklade sig. I efterhand kan konstateras att Regeringsrättens uppfattning är att kammarrättens dom gick bolaget emot.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:49

det således skall bifallas. Mot denna bakgrund måste enligt Regeringsrättens mening bortses från den olyckliga passage i kammarrättens domslut, där man förklarar sig fastställa 'taxeringsnämndens beskattningsåtgärder', vilken uppenbarligen utgör en ren lapsus."

Avslutningsvis förklarar Regeringsrätten att då kammarrättens dom gått bolaget emot är bolaget behörigt att överklaga domen hos Regeringsrätten.

Vid sin prövning av sakfrågan konstaterar Regeringsrätten att beslutet om eftertaxering och skattetillägg skall upphävas, innebärande att taxeringsnämndens beskattningsåtgärder, som beslutades ca 14 år tidigare, fastställdes.

7 Avslutande kommentar med anledning av Regeringsrättens dom

Regeringsrätten är inte särskilt utförlig beträffande vad som generellt gäller då ett domslut är oklart eller innehåller motstridiga formuleringar. Ett konstaterande, som Regeringsrätten gör, är att vid prövning av ett överklagande i högre instans är föremålet för prövningen just underinstansens domslut. Regeringsrätten slår också fast att överinstansens primära skyldighet är att redovisa hur man förhåller sig till detta – om man godtar eller ändrar det, helt eller delvis. I detta sammanhang hänvisar Regeringsrätten också till förarbetena till gällande taxeringslag, som framhåller vikten av att domsluten utformas på ett tydligt och ändamålsenligt sätt.

I övrigt är Regeringsrättens slutsatser relaterade till det aktuella fallet. Enligt min mening kunde Regeringsrätten ha varit mer utförlig och exempelvis klargjort vad som gäller i ett fall då det föreligger motsägelse mellan domskäl och domslut.

Självklart är det ur rättssäkerhetssynvinkel viktigt att skattskyldiga kan förlita sig på att de beskattningskonsekvenser domstolen anger i domslutet också är de som gäller. Det aktuella målet visar dock att så inte alltid är fallet. Angivande av beskattningskonsekvenserna är, enligt min uppfattning, det centrala i ett domslut. Regeringsrätten antyder att det istället är prövningen av underinstansens beslut, dvs. om detta skall ändras eller ej, som är det centrala i ett domslut. För de skattskyldiga är det dock centralt att veta vilka beskattningskonsekvenserna blir, dvs. om och i så fall hur mycket skatt de skall betala med anledning av en dom.

Av Regeringsrättens dom framgår att den lägger mycket stor vikt vid vad som anges i domslutet. Detta framgår av att Regeringsrätten tydligt anger att slutsatsen att kammarrätten beslutat att åsätta bolaget eftertaxering uteslutande har baserats på vad som sägs i domslutet. Jag tolkar Regeringsrättens uttalande i denna del som att domskälen inte får användas för att komma fram till domstolens ställningstagande i frågan. Detta skall således utläsas endast av domslutet. Intressant är dock att Regeringsrätten trots allt ändå hänvisar till kammarrättens formuleringar i sin motivering när den anger att man skall bortse från den *"olyckliga passagen"* i kammarrättens dom.

En annan synpunkt är att vid oklarheter om utgången bör domslutet tolkas till fördel för den enskilde. Enligt min mening är det en rimlig princip att staten får bära konsekvenserna av eventuella misstag från domstolarnas sida. Regeringsrätten berör dock inte denna fråga överhuvudtaget. Avslutningsvis kan konstateras att målet är unikt. Regeringsrättens systematiska genomgång av formuleringarna i kammarrättens domslut ger intryck av att Regeringsrätten funderat mycket på hur den uppkomna situationen skall hanteras. Praxis på detta område är av naturliga skäl sparsam, vilket innebär att detta mål kommer att bli vägledande, om en liknande situation skulle uppkomma igen.

Erik Klinton är verksam som skatterådgivare vid HBH Consultants KB.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:49