

**Nr 182.**

Av herr **Lindberg m. fl.**, om återbäring till *Lifaco AB* av till statsverket erlagd varuskatt m. m.

Redan två gånger har riksdagen behandlat en viss konflikt mellan kontrollstyrelsen och ett enskilt bolag. Professor Herlitz interPELLERADE härom i riksdagens första kammare den 21 februari 1945 (Första kammarens protokoll nr 9, s. 36, och nr 12, s. 23—26) och några år senare, den 24 maj 1948, motionerade herrar Birke och Edvin Jacobsson i Igelsbo ävenledes i en hithörande sak (Andra kammarens motion nr 297/1948, protokoll nr 8/1948, s. 136). Sakförhållandet är i sammandrag följande.

Enligt kungl. förordningen (nr 251) av den 25 maj 1941 om varuskatt och kontrollstyrelsens cirkulär av samma datum till tillverkare skall för vissa choklad- och sötsaker, som upptagits i en i förordningen omnämnd förteckning, av allmänheten uttagas en 40 % skatt, som tillverkarna ha att tillägga försäljningspriset, alltså en s. k. övervältringsskatt. Ett företag i Stockholm, *Lifaco* (Livsmedels Fabrikations Co. AB), som tillverkar vissa halvfabrikat för bagerier och konditorier, undersökte efter förordningens utfärdande, huruvida bolagets varor föllo under förordningen, men kom till negativt resultat. Ett halvt år senare blev företaget av kontrollstyrelsen polisanmält under påstående, att bolaget bedreve tillverkning av skattepliktiga, i polisanmälan särskilt nämnda artiklar utan att enligt föreskrift i förordningen pålägga sina fakturer 40 % skatt. Någon kontakt med företaget i fråga lär kontrollstyrelsen icke ha sökt, innan polisanmälan gjordes.

I polisanmälan omnämndes som exempel på »ostridigt» skattepliktig vara bolagets tillverkning av »fondant» (en sockermassa). Senare medgav kontrollstyrelsen, att »fondant» förekom i tulltaxan under ett annat statistiskt nummer än som berördes av varuskattelagen. Vid ett besök, som två av kontrollstyrelsens tjänstemän strax efter polisanmälan företogo hos bolaget, förklarades »pikeringsgelé» vara ett typiskt exempel på skattefri vara, varför bolaget då icke genast lade skatt på denna artikel. Trots detta tjänstemännens besked lade emellertid kontrollstyrelsen ca fem veckor senare retroaktiv skatt jämväl på »pikeringsgelé», med verkan från den 25 maj 1941, d. v. s. dagen för författningens tillkomst. Enbart för »pikeringsgelé» belöpte sig den av kontrollstyrelsen retroaktivt uttagna skatten till ca 25 000 kronor.

Det var emellertid icke blott för »fondant», som kontrollstyrelsen fordrade retroaktiv skatt från dagen för författningens tillkomst, utan för samtliga ifrågakommande, av bolaget tillverkade artiklar, ehuru denna skatt icke uttagits av bolagets kunder. Därjämte fordrade kontrollstyrelsen 6 % ränta från samma dag. Denna retroaktiva skatt utgjorde ca 86 000 kronor, vartill senare kommo ca 4 000 kronor i räntor, tillsammans alltså den för ett nystartat mindre bolags förhållanden betydande summan av ca 90 000 kronor. Kontrollstyrelsen hänvände sig i detta sammanhang till livsmedelskommissionen med begäran, att denna måtte avstänga bolaget från råmateriallicenser, till dess att bolaget förklarat sig villigt erlægga skatten. Livsmedelskommissionen följde anmaningen. Efter att av kontrollstyrelsen ha hotats med utmätning — vilken i realiteten skulle ha lett till konkurs — såg sig bolaget nödsakat foga sig efter kontrollstyrelsens krav och erlade under loppet av ca tre år den av kontrollstyrelsen begärda summan av ca 90 000 kronor, dock under protest.

Inför kontrollstyrelsen och sedermera i de besvär, som bolaget anförde hos regeringsrätten över kontrollstyrelsens beslut i skatteärendet, hävdades

- att* polisanmälan vilade på felaktiga utsagor och grunder,
- att* de av bolaget tillverkade varorna varken voro choklad eller sötsaker utan typiska halvfabrikat för bagerinäringen, vars produkter äro skattefria,
- att* de skattebelagda varorna icke funnos upptagna i den till varuskatteförordningen fogade förteckningen och icke kunde jämföras med de däri nämnda artiklarna samt ej heller återfunnos i tulltaxan eller dess varuhandbok under de av författningen berörda statistiska numren,
- att* andra företag tillverkade samma slags varor utan att krävas på skatt och
- att* i många fall tillverkare, vilka framställde sådana varor, som av kontrollstyrelsen i skrivelser till bolaget hade betecknats som skattepliktiga, icke hade behövt erlægga skatt från dagen för författningens tillkomst utan först från en senare tidpunkt, vilken till synes godtyckligt och olika i olika fall hade bestämts av kontrollstyrelsen. I många fall hade över huvud taget icke krävts skatt av tillverkarna i fråga.

Ehuru framstående tekniska experter hade stött Lifaco:s besvär hos regeringsrätten, ogillades besvären genom utslag den 30 juni 1942, enligt vilket »Kungl. Maj:t icke fann anledning ändra kontrollstyrelsens beslut i saken». Någon möjlighet att medelst företeende av prover och tillhörande förklaringar inför regeringsrätten visa att de varor, det gällde, icke föllo under varuskatteförordningen, bereddes icke bolaget trots därom gjord framställning (se hovrättsrådet Petréns yttrande, bil. 1).

På grund av förut nämnda polisanmälan anställdes därefter rättegång mot bolagets företagsledare med yrkande om ansvar å dem för överträdelse av varuskatteförordningen.

Målet pågick vid tolv rättegångstillfällen inför Stockholms råd-

husrätt under loppet av ca ett och ett halvt år, och det förebragtes noggrann utredning i frågan, huruvida sådan rättsstridig handling begåtts av de åtalade. Ett stort antal fack- och juridiska experter hördes inför domstolen, däribland professor Ivar Agge (Stockholms högskola), dåvarande docenten vid statens hantverksinstitut Paul Nylén (numera professor vid Stockholms högskola), professor Ernst Riesenfeld (kemiska kontrollbyrån), direktör Gunnar Hultgren (såsom ombud för Sveriges konditorförning) m. fl. Ett sammandrag av expertutlåtanden bifogas denna motion (bilaga). Utlåtandena och vittnesutsagorna styrkte de åtalades ståndpunkt, att bolagets halvfabrikat icke fölle under varuskatteförordningen. Rådhusrättens utslag meddelades den 5 juli 1943, och resultatet blev ett klart frikännande. Ehuru målet endast gällde ansvarsfrågan, uttalade assessor von Schéele i särskilt yttrande, att han ej kunde finna, att någon av de ifrågavarande Lifaco-produkterna vore av beskaffenhet att skola beläggas med varuskatt. Svea hovrätt, till vilken saken fördes vidare, fastställde den 2 november 1943 rådhusrättens utslag.

Efter hovrättsutslaget hänvände sig bolaget till kontrollstyrelsen med ansökan att återfå de retroaktivt uttagna ca kr. 90 000, vilken ansökan dock avslogs.

Härefter insände bolaget till kontrollstyrelsen ett prov å en viss vara, som av många andra företagare med kontrollstyrelsens vetskap tillverkades skattefritt, med förfrågan huruvida den vore skattebelagd eller ej. Kontrollstyrelsen förklarade för Lifaco:s del även denna vara skattebelagd. Besvär över detta kontrollstyrelsens beslut hos regeringsrätten ogillades.

Professor Herlitz interPELLERADE härefter statsrådet och chefen för finansdepartementet, hr Wigforss den 21 februari 1945 (Första kammarens protokoll nr 9/1945, s. 36), vilket resulterade i kungl. proposition nr 250, innehållande förslag om en ny paragraf 3 a till varuskatteförordningen. Enligt denna äger Kungl. Maj:t, »då synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt». Till följd av denna Kungl. Maj:ts sålunda tilldelade befogenhet restituerades till bolaget den 15 juni 1945 35 000 kronor. Bolaget erhöLL ju emellertid härmed endast en del av det erlagda skattebeloppet och ingen ersättning för sina avsevärda kostnader. I sin replik till statsrådet Wigforss i interpellationsdebatten den 14 mars 1945 (Första kammarens protokoll nr 12) hade Herlitz härutinnan uttalat följande: »Jag kanske får lov att med avseende på detta konkreta spörsmål erinra om att ersättningsfrågan gäller inte bara det utlagda skattebeloppet utan också de utgifter, som företaget nödgats ådraga sig för att under en följd av år inför olika myndigheter förfäktat sin rätt.»

I ett den 23 maj 1945 dagtecknat utlåtande kom hovrättsrådet Viktor PetréN till följande slutsatser:

»De administrativa myndigheternas avgörande av skattefrågan synes en domare oförståeligt, då det, som sakkunniga framhållit, direkt strider mot författningens bestämmelser, vilka i denna del icke te sig otydliga utan tvärtom klara och otvetydiga. För mig synes det otänkbart, att en domstol vid rättslig prövning av saken skulle kommit till samma slut som de administrativa myndigheterna och finna de halvfabrikat, det här gäller, skattepliktiga. Jag anser det alldeles uteslutet, att en domstol, med den utredning som föreligger, skulle kunna komma till ett dylikt resultat. Jag ansluter mig helt till den mening, som i rådhusrätten uttalats av assessor von Schéele, vilken funnit Lifaco:s ifrågavarande preparat icke vara av beskaffenhet att skola beläggas med varuskatt.

Kontrollstyrelsen har själv — såsom å statsverkets vägnar bevakande organ, ett slags målsägande — tagit upp saken och efter viss undersökning gjort angivelse till åklagarmyndigheten för beivrande av förment förseelse, vartill de för Lifaco:s verksamhet ansvariga personerna skulle gjort sig skyldiga. Samtidigt förklarar styrelsen Lifaco:s ifrågavarande produkter för skattepliktiga enligt varuskatteförordningen och förpliktar Lifaco att utgiva icke blott skatt för framtiden utan även retroaktivt ända från dagen för förordningens ikraftträdande. Styrelsen så att säga dömer sålunda Lifaco att betala väldiga skattebelopp, som det här gäller, och är på så vis på samma gång angivare i brottmålet och domare i skattelägningsärendet. Detta ter sig ur domstolssynpunkt helt rättsvidrigt; angivare-målsägande och domare bör självfallet aldrig förenas i samma person eller myndighet, såsom här skett. Rättssäkerheten för enskilda medborgare är allvarligt i fara, om statsverkets fiskaliska organ beträffande viss skatt på detta sätt tillika får fungera såsom administrativt dömande organ och utdöma skattebelopp, som dessutom med hänsyn till sin storlek kunna verka rent av ruinerande för företag, som drabbas därav.

Företagarna torde knappast anse sig kunna förvänta full opartiskhet av en administrativ myndighet, som på samma gång är angivare-målsägande och (i viss bemärkelse, i fråga om skattens utdömande) dömande myndighet. I rättssäkerhetens intresse bör något dylikt icke få förekomma. De företagare, som i sådana fall drabbas av ingripande från myndigheten i fråga, kunna under föreliggande förhållanden icke förväntas hysa tillit och förtroende för densamma. Dess oväld och opartiskhet drages lätt i tvivelsmål. Därmed rubbas de administrativa myndigheternas auktoritet. Lagens helgd sättes ock i fara, när den tolkas och tillämpas tvärt emot sakkunskapens och fackmännens uttalanden. Företagaren kommer då lätt att i myndigheten se en partisk motståndare i stället för en oväldigt handlande myndighet.»

Vidare kommo professorerna Ljungman, Sundberg och Agge till principiellt samma slutsatser.

I oktober 1945 instämde bolaget Kungl. Maj:t och kronan till Stockholms rådhusrätt med yrkande om återbekommande av erlagd skatt jämte ränta och ersättning för omkostnader med avdrag av tidigare restituerade 35 000 kronor. Efter årslånga förhandlingar, under vilka kronans ombud bestred domstolarnas behörighet att döma i en fråga, som redan hade av-

gjorts av regeringsrätten, fann såväl rådhusrätten som hovrätten överensstämmande, att de allmänna domstolarna vore behöriga att upptaga och avgöra frågan. Hovrättens beslut i forumfrågan fick enligt lag icke överklagas. I själva sakfrågan förklarade sedan såväl rådhusrätten som hovrätten kronan skyldig att återbetala hela summan, alltså ca 90 000 kronor, med avdrag av restituerade 35 000 kronor, jämte 5 % ränta från stämningdagen samt ersättning för rättegångskostnader, uppgående i rådhusrätten till 13 500 kronor. Hovrätten förklarade i sin dom bl. a.:

»Då den riksdagen enligt gällande grundlag ensam tillkommande rätten, att beskatta icke kan överlåtas å vare sig Kungl. Maj:t eller annan stats- eller förvaltningsmyndighet och vederbörande kontrollmyndighet följaktligen icke kan på grund av något densamma givet bemyndigande för kronans räkning uttaga skatt för annan vara än sådan, som genom varuskatteförordningen skattebelagts, måste de belopp, kontrollstyrelsen av bolaget uttagit såsom förment skatt för . . . . . (här nämnas de olika artiklarna) anses hava obehörigen tillförts kronan och kronan förty vara skyldig återbetala dem.»

Därpå fördes saken av kronan vidare till högsta domstolen, vars domslut av den 8 augusti 1950 innehöll följande:

»Enligt förordningen om varuskatt samt förutnämnda kungörelse den 19 juni 1942, sammanställda med instruktionen för kontrollstyrelsen och lagen om Kungl. Maj:ts regeringsrätt, tillkommer det kontrollstyrelsen och, vid besvär över dess beslut, regeringsrätten att pröva och avgöra huruvida och i vad mån för vara tillverkad inom riket skall erläggas avgift, som avses i berörda kungörelse.

Talan om återbekommande av skatt och avgift som nu sagts kan därför ej upptagas av allmän domstol.

På grund härav och då bolagets fullföljda talan med hänsyn till de därför åberopade grunderna icke kan anses hava annan innebörd än nyss angivits,

prövar Kungl. Maj:t beträffande huvudsaken lagligt undanröja domstolarnas domar.

I fråga om rättegångskostnaderna finner Kungl. Maj:t skäligt att, med ändring av hovrättens dom i denna del, förplikta bolaget att ersätta kronan dess kostnader i målet vid rådhusrätten med trettontusen kronor. — — —»

Det är att märka, att högsta domstolen således icke upptagit själva sakfrågan till prövning.

Inom ramen av denna motion skall icke närmare ingås på innebörden av högsta domstolens dom. Emellertid måste framhållas, att det givetvis inte kan tillkomma kontrollstyrelsen att ensidigt avgöra, huruvida och i vad mån skatt skall erläggas för vara tillverkad inom riket utöver vad av gällande författning otvetydigt framgår.

I tvenne ansökningar, den 11 och 18 augusti 1950, ingick bolaget ånyo till Kungl. Maj:t med ansökan, dels att Kungl. Maj:t måtte efterskänka de

13 000 kronor, vilka tilldömts kronan i rättegångskostnader, dels att bolaget skulle återfå det erlagda skattebeloppet jämte ränta därå, 89 618 kronor 95 öre, med avdrag av de redan erhållna kr. 35 000, samt utfå ersättning för sina process- och övriga omkostnader, nedåt avrundade till 79 000 kronor. Bolaget stödde sig därvid i tillämpliga delar även på den befogenhet, som Kungl. Maj:t år 1945 erhållit genom nyssnämnda författningsändring, att återbetala varuskatt »då synnerliga skäl därtill äro». Denna bolagets framställning avslogs den 29 september 1950.

Den skatt, varom nu är fråga, är, såsom förut framhållits, en s. k. övervältringsskatt. Den är alltså avsedd att gäldas av konsumenterna och påläggas av tillverkaren försäljningsbeloppet. Tillverkaren inkasserar således endast skatten för statens räkning. I de fall, då varuskatt förklaras skola utgå retroaktivt, innebär detta därför en definitiv förlust för tillverkaren. Därest tillverkaren haft tillräckliga skäl för sin mening, att skatteplikt icke förelegat, och han därför icke debiterat sina kunder respektive skattebelopp, innebär uttagandet av retroaktiv skatt enligt vår mening en verklig obillighet. I förevarande fall är ådagalagt, att bolagets uppfattning, att ifrågakomna varor icke berördes av varuskatteförordningen, bekräftats icke allenast av en omfattande och mångsidig expertis utan även av de domstolar -- rådhusrätt och hovrätt -- som ingående prövat själva sakfrågan. Därest, såsom här tydligen varit fallet, tillverkaren handlat i god tro och varan dessutom först genom kontrollstyrelsens beslut och icke omedelbart genom författningsens ordalydelse kommit att hänföras till skattepliktig, måste en *retroaktiv* skattebeläggning anses vara principiellt oriktig och medföra vådor ur rättssäkerhetens synpunkt.

Vi komma att under hand överlämna ytterligare material i ärendet till vederbörande utskott.

Med hänsyn till vad sålunda anförts få vi hemställa,

att riksdagen måtte besluta, att till Lifaco AB skall av statsmedel återgäldas

*dels* de belopp, som bolaget erlagt till statsverket, omfattande retroaktiv varuskatt, 86 082 kronor 8 öre, med avdrag av det utav statsverket till bolaget restituerade beloppet, 35 000 kronor, ävensom av bolaget erlagda räntor, 3 536 kronor 87 öre, eller sammanlagt 54 618 kronor 95 öre jämte skälig ränta från respektive inbetalningsdagar,

*dels* det belopp, 13 000 kronor, som bolaget inbetalat till statsverket i ersättning för kronans rättegångskostnader, samt att till bolaget skall betalas skälig kostnadsersättning, innefattande

*dels* det belopp, 13 500 kronor, som domstolarna redan tillerkänt bolaget i rättegångskostnader,

*dels skälig ersättning för övriga omkostnader, som bolaget nödgats ådraga sig för att under en följd av år inför olika myndigheter förfäkta sin rätt.*

Stockholm den 25 januari 1951.

*Carl Lindberg.*

*Carl Christenson.*

*Edvin Jacobsson*  
i Ige lsbo

*Yngve Häckner.*

*James I. A. Dickson.*

*Jarl Hjalmarson.*

*Ivar Johansson*  
i Mysinge

*Ragnhild Sandström.*

I motionens syfte instämmer:

*Elis Håstad.*

**Utdrag ur**  
**fack. och juridiska experters yttranden**  
**i utlåtanden, vittnesutsagor m. m.**  
**i varuskattetvisten Lifaco — Kontrollstyrelsen — Kronan.**

*Professor E. H. Riesenfeld* (Kemiska kontrollbyrån)

Ur utlåtandet av den 20 december 1941.

»Alla av oss undersökta Lifaco produkter... (här uppräknas de ifrågavarande artiklarna) *äro inga färdiga njutningsmedel*. De kunna varken serveras som gelé till köträtter eller fågel eller som efterrätt. Ej heller kunna de förtäras när som helst som konfekt. Samtliga varor äro fastmer *typiska halvfabrikat*. De äro produkter, vilka uteslutande äro bestämda att ingå i tillverkningen av konditorivaror.»

Vid vittnesförhör i ansvarsprocessen i rådhusrätten — rådhusrättens protokoll av den 1 april 1943:

»Kontrollstyrelsens ståndpunkt (att Lifaco-massa vore choklad) är fullkomligt oriktig. Begreppet choklad är mycket noggrant bestämt inom vetenskapen och i det betänkande med förslag till livsmedelsstadga, som nyligen publicerats. Enligt inom fabrikation, handel och vetenskap vedertagen praxis skulle en vara, för att betecknas såsom choklad, innehålla minst 30 % kakao.»

På frågan huruvida vittnet, om han varit företagsledare i Lifaco, skulle ha ansett, att Lifaco:s produkter skulle beläggas med varuskatt enligt lagen, svarade professor Riesenfeld nekande.

*Professor Ivar Agge* (Stockholms högskola)

Ur utlåtandet av den 14 oktober 1942:

»Allt talar för att de tilltalade efter att hava studerat frågan kommit till den åsikten, att skatteplikt för de ifrågavarande fabriken icke förelåg. — — —

I korthet och under hänvisning till den inledningsvis lämnade sakframställningen skola här omnämnas de mest betydelsefulla omständigheter, som de tilltalade kunnat hava till stöd för sitt antagande att anmälningssplikt icke förelåg för dem i avseende å Lifaco:s tillverkning. Den normgivande förteckningen över varor, för vilka varuskatt skall erläggas, uttager *ur* tulltaxans statistiska nr 298—302 vissa uppräknade produkter, bl. a. choklad med tillsats av socker och konfityrer; i avseende å detta senare begrepp uppräknas vissa i handeln förekommande varuslag *såsom exempel* på vad med konfityrer bör förstås. Att de tilltalade vid tolkningen av dessa termer använt sig av de begrepp, som komma till användning inom konditoribranschen och i vanligt språkbruk, är högst rimligt, helst som denna tolkning — vilket jag inledningsvis påpekat — vinner stöd i generaltullstyrelsens anvisningar till tulltaxeförordningen och denna förordnings gränsdragning mellan gruppen marmelad å ena sidan och sylter och saf-



ter (statistiskt nr 309—311 och 325—326) å den andra. Enligt vanlig lagteknik måste en exemplifierande uppräknig efter ett generellt begrepp uppfattas så, att under det generella begreppet allenast kan hänföras företeelser, vilka äro väsentligen likartade med de givna exemplen. Att detta icke varit fallet med 'Lifaco garneringsbär' och 'garneringspäron', 'Lifaco pikerings- och garneringsgelé (grön)' samt 'Lifapect' står klart för en bedömare, som objektivt undersöker dessa varors konsistens, deras för direkt konsumtion motbjudande smak samt deras tekniska sammansättning. I fråga om 'Lifaco glaceringsgelé' utgör möjligen den åtminstone understundom något fastare konsistensen en omständighet, som talar i motsatt riktning. Men dessa varors egenskaper i övrigt äro tillräckliga för att förbjuda deras hänförande under begreppet konfityrer. Vad slutligen angår 'Lifacomassa' är dess sammansättning sådan, att det måste sägas innebära våld på begreppet choklad att rubricera massan såsom sådan.»

»Att deras ståndpunkt varit väl motiverad framgår också av vad som förevarit vid skatteärendets behandling. Kontrollstyrelsens påtagliga tvekan på ärendets tidigare stadier om de skilda produkternas hänförlighet under förordningen, de i skattemålet åberopade vetenskapliga analyserna, bl. a. av en sådan framstående kemist som dr Huss, ävensom flera andra data utvisa, att de tilltalade ägt *fullt fog* att intaga den ståndpunkt i sitt handlande, som de gjort. Deras ståndpunkt synes också hava varit så stark, att de saknat anledning att hänvända sig till kontrollstyrelsen för att erhålla ett uttalande huruvida skatteplikt förelåg för deras produkter. Det kan icke läggas de tilltalade till last, att de icke kunnat förutse, att kontrollstyrelsen utan stöd av varuförteckningen, uppfattad enligt vanliga tolkningsprinciper, skulle komma att använda den friare metoden att under skatteplikt indraga produkter, vilka icke äga de egenskaper, som enligt traditionell, delvis av generaltullstyrelsens anvisningar sanktionerad, uppfattning utmärker de i varuförteckningen nämnda varorna, men vilka delvis tjäna som ersättning för dessa inom konditoribranschen. De tilltalade hava m. a. o. *icke kunnat förutse*, att skattemyndigheterna av fiskaliska och näringspolitiska skäl vid tillämpningen av varuskatteförordningen skulle gå *utom den i varuförteckningen skedda uppräknigens ram*.»

»Med hänsyn till det utvecklade måste man starkt ifrågasätta, huruvida beslutet om Lifaco-produkternas beläggande med varuskatt står i god överensstämmelse med lagstiftarens i varuskatteförordningens varuförteckning manifesterade vilja. — — — —

Ett spörsmål, som möter på denna punkt, gäller domstols rätt att självständigt pröva en fråga, som redan bedömts av administrativ myndighet. Utan att upprulla hela problemet om förhållandet mellan dömande och förvaltande statsmakt bör det dock fastslås, att domstolarnas principiella självständighet hos oss sedan gammalt varit erkänd på denna punkt (se Kallenberg, Svensk civilprocessrätt, 2 uppl. I, s. 47 ff, ävensom Herlitz i Svensk juristtidning 1941 s. 162 ff.). Ehuru väl domstol icke kan ändra eller upphäva ett beslut, som den administrativa instansen fattat inom gränserna för sin kompetens — såsom dessa gränser uppfattas av domstolen — föreligger intet hinder för domstolen att oberoende av detta besluts innehåll pröva alla faktiska och rättsliga spörsmål, som utgöra förutsättning-

ar för att domstolen skall kunna i enlighet med lag rätt avgöra en rättsvist, för vars slitande domstolen ensam är kompetent. Denna domstolens befogenhet är strängt taget en skyldighet, vilken erhåller sin särskilda betydelse i mål om straffansvar för lagöverträdelser, därvid *domstolens uppgift att garantera medborgarna rättssäkerhet och rörelsefrihet* inom lagarnas skrankor är av vital betydelse för samhällslivets sundhet.»

»Det synes ju också ur billighetssynpunkt hårt, att den enskilde medborgaren skall få 'sitta emellan', därför att de lagstiftande statsorganen icke förmått att på ett tillräckligt tydligt sätt formulera sina krav på individen. — — —

Icke heller kan det begäras, att den enskilde, åtminstone ej som regel, skall igångsätta juridiska utredningar med biträde av experter för att bilda sig en uppfattning om gränserna för sin rättsliga handlingsfrihet.» Vid vittnesförhör i ansvarsprocessen i rådhusrätten — rådhusrättens protokoll av den 20 maj 1943:

På frågan, huruvida professor Agge för sin del skulle kunna biträda en sådan tolkning av varuskatteförordningen, som kommit till uttryck i regeringsrättens utslag i Lifaco:s mål angående varuskatt, svarade professor Agge,

att han icke kunde finna, »att man med tillämpning av vanliga tolkningsprinciper för bestämmelser av nu ifrågavarande slag kunde komma till den uppfattning, som måste ligga till grund för regeringsrättens utslag».

*Fråga:* Har professor Agge någon åsikt om de skäl, som må antagas ha föranlett regeringsrättens ställningstagande i saken, att nämligen godtaga kontrollstyrelsens och generaltullstyrelsens efter hand fattade beslut som en tolkningsvis gjord utvidgning av området för skattskyldiga produkter utöver i varuförteckningen angivna varor?

*Svar:* Efter överläggning med förvaltningsrättsliga experter och sedan vittnet noga övervägt saken, hade vittnet kommit till den uppfattningen, att regeringsrättens ståndpunktstagande måste betraktas som ett utslag av en tendens att inom krisförfattningarnas område giva de tillämpande myndigheterna en viss frihet att utvidga författningens ursprungligen tänkta tillämpningsområde till fullföljande av författningens syfte.

*Fråga:* Om man rent hypotetiskt och i princip antager, att regeringsrätten är lagligen befogad till en sådan tolkningsvis gjord utvidgning av området för skattepliktig vara, som i föregående fråga omnämnts, uppkommer problemet: När kan i förhållande till den skattskyldige lagändringen rimligen anses ha ägt rum?

*Svar:* Enligt vittnets förmenande finge den enskilde icke drabbas av de påföljder, som utvidgningen medförde, förrän den enskilde erhållit kännedom om myndighetens, i detta fall regeringsrättens, ståndpunkt. Kungl. kontrollstyrelsens beslut kunde icke anses avgörande, enär svarandena haft goda grunder att ifrågasätta riktigheten av kontrollstyrelsens uppfattning.

*Konditormästare Knut Berg* (Malms konditori)

Vid vittnesförhör i ansvarsprocessen i rådhusrätten — rådhusrättens protokoll av den 1 april 1943:

På fråga, huruvida vittnet, om han varit företagsledare i Lifaco, skulle ha ansett, att Lifaco:s produkter skulle beläggas med varuskatt enligt lagen, svarade konditormästare Berg,

att han använt så gott som alla ifrågavarande Lifaco-produkter och att han icke hade kunnat finna, att något av dessa preparat vore av beskaffenhet att skola beläggas med varuskatt. Han hade blivit mycket överraskad, då han blivit påförd dylik skatt i räkningarna från Lifaco.

*Direktör Gunnar Hultgren* (Sveriges konditorförening)

Ur brev till advokat Cyril Holm den 13 maj 1943 (angående sammanträden med kontrollstyrelsen kort före varuskattelagens tillkomst):

»Det efter min mening genomgående draget vid alla dessa gränsfrågors avgörande var, att skatteplikten borde begränsas jäms med samma linje, vilken enligt den köpande allmänhetens uppfattning går mellan konfityrer och icke konfityrer. — — —

Konditorernas representanter hade efter förhandlingarna den uppfattningen, att av dessa förhandlingar tydligt framgått, att konditoryrkets halvfabrikat inte skulle beskattas...»

Vid vittnesförhör i ansvarsprocessen i rådhusrätten — rådhusrättens protokoll av den 10 juni 1943:

»Deltagarna i sammanträdet med kontrollstyrelsen vid varuskattelagens tillkomst voro vidare ense om att man vid bestämmandet av vilka varor, som skulle betecknas såsom konfityrer, skulle följa vedertaget språkbruk.»

*Professor Paul Nylén* (tidigare docent vid statens hantverksinstitut)

Ur utlåtandet av den 29 mars 1943:

»En fackman kan därför vid studiet av varuskatteförordningen icke utan att förvanska begreppen choklad och fettglasyrmasa komma till den uppfattningen att Lifaco-massa är att beteckna som 'choklad med tillsats av socker'. — — —

De av edert bolag tillverkade ovan nämnda produkterna äro allesammans halvfabrikat, avsedda att användas vid glacering och garnering av bakverk. — — — Ingen av produkterna kan användas till direkt förtäring. — — —

På grund av här anförda egenskaper hos Lifaco-produkterna och med beaktande av vad ovan sagts beträffande innebörden av ordet konfityr har jag kommit till den bestämda uppfattningen, att de ovan nämnda Lifaco-produkterna icke kunna betecknas som konfityrer.

Det har från kontrollstyrelsens sida gjorts gällande, att flera av Lifacos produkter äro konstprodukter — konstgelé — i den meningen, att de hålla en obetydlig tillsats av naturliga fruktbeståndsdelar och att de därför i anslutning till gällande praxis vid tulltaxering icke kunna hänföras till statistiskt nr 310:2, som fallet är med varor, innehållande fruktbeståndsdelar. Denna omständighet synes mig dock på intet sätt kunna åberopas såsom skäl för beläggande av de omskrivna varorna med varuskatt. I § 1 i förordningen om varuskatt stadgas nämligen, att endast vara, som är upptagen i en vid förordningen fogad förteckning, skall beläggas med varuskatt. Anses varan icke kunna hänföras till denna förteckning, hör den följaktligen vara skattefri...»

## F. hovrättsrådet Viktor Petré

Ur utlåtandet av den 23 januari 1945:

»Därest generaltullstyrelsen anser varuskatt böra erläggas för varorna i fråga vid införsel hit till riket, så anser kontrollstyrelsen varorna skattepliktiga vid yrkesmässig tillverkning inom riket för avsalu eller för vidare bearbetning. Generaltullstyrelsen torde emellertid vid avgivande av sina utlåtanden i ärendet lita till tullverkets huvudlaboratorium. Det beror alltså ytterst på dess omdöme i fråga om en varas sammansättning och hänförelse till statistiskt nummer i tulltaxan, huruvida varan belägges med varuskatt eller ej. Följaktligen synes skattläggningen i sista hand bero på en laborators omdöme. Ehuru detta omdöme i förevarande fall går stick i stäv mot de på ed såsom vittnen hörda sakkunniga, så har detta tulllaboratoriets uttalande följts av myndigheterna och haft till följd ett slags retroaktiv straffskatt för Lifaco till ett belopp av cirka 90 000 kronor. För en domare synes detta orimligt och oförståeligt, en mening, som professor Agge också givit uttryck åt.

Med hänsyn till den i målet förebragta sakkunnig-utredningen kan jag icke undgå att finna den av myndigheterna intagna ståndpunkten beträffande Lifaco-produkternas beläggande med varuskatt oriktig. I likhet med professor Agge finner jag de av sakkunniga anförda skälen för att ifrågakomna varor *icke* kunna hänföras till de i varuskatteförordningens förteckning upptagna varorna vara av övertygande beskaffenhet. Såsom docent Nylén framhållit, är det icke riktigt att låta tulltaxan bli normerande i fråga om en varas beläggande med varuskatt eller ej. Varuskatteförordningens varuförteckning är betydligt inskränkta än tulltaxans. Förteckningen upptager blott vissa varuslag *ur* statistiska numren 298—302; följaktligen skola icke alla varor under dessa nummer i tulltaxan beläggas med varuskatt utan blott de i sagda varuförteckning särskilt angivna.»

»Domstols rätt att självständigt pröva rättsliga frågor, som förut bedömts av administrativ myndighet, är ett ämne, som ingående behandlats i den juridiska litteraturen, och en mångfald prejudikat finnas att hänvisa till därvidlag (exempel därå, se nedan). Domstolarnas principiella självständighet därvidlag har sedan långt tillbaka varit både i doktrinen erkänd och i rättspraxis bekräftad.»

»Jag är fullständigt ense med professor Agge, att här behövs domstolskontroll till skydd för rättssäkerheten för den enskilde näringsidkaren.

Här föreligger en rättsfråga: äro vissa varor skattepliktiga enligt varuskatteförordningen eller ej? Denna fråga besvaras i första hand enligt gällande bestämmelser av administrativ myndighet, som ansett varorna skattepliktiga. Beslutet därom har emellertid ansetts gälla icke blott efter beslutets meddelande tillverkade varor utan automatiskt fått sin tillämpning även beträffande dessförinnan efter varuskatteförordningens ikraftträdande tillverkade varor, vilket för vederbörande företagare medfört en retroaktiv skatteutgift på ca 90 000 kronor. Detta har av företagaren uppfattats som en svår rättskränkning; han anser sig kränkt i utövandet av sin näring inom den ram, som lagarna stadga. Frågan om rättskränkning föreligger eller ej kan prövas endast av domstol, som alldeles obunden av

administrativ myndighets beslut kan ingå i prövning av rättsfrågan, huruvida de i administrativ ordning vidtagna åtgärderna äro lagliga eller ej, och detta gäller alldeles särskilt den retroaktiva beskattningen. Det är domstols såväl rätt som skyldighet att pröva en sådan fråga, om den drages under domstols prövning. Den enskilde medborgarens rätt får icke kränkas genom administrativ åtgärd — i detta fall av vederbörande näringsidkare uppfattad såsom administrativt godtycke — och sker detta, har den, som drabbats därav, rätt att vädja till domstol till skyddande av sin rätt. Domstol kan icke — fränsett de undantagsfall, som av professor Agge påpekats — undandraga sig dylika frågors prövning genom att förklara sig obehörig upptaga saken till behandling. Domstol är pliktig att pröva frågan om den vidtagna åtgärdens laglighet eller ej, dess överensstämmelse med gällande lag eller ej.»

»När en näringsidkare finner sin enskilda rätt ha blivit kränkt genom något styrelsens beslut eller åtgärd, kan enligt de mest elementära rättsbegrepp styrelsen icke vara domare i egen sak utan bör det tillkomma domstol att slita sålunda uppkommen tvist.

Man kan icke tänka sig att det kan vara med lagstiftarens intentioner överensstämmande att förfara på sätt kontrollstyrelsen med regeringsrättens gillande här gjort. Det skulle strida mot rim och reson att antaga något sådant. De administrativa beslut, som här föreligga, ha visats strida mot den objektiva sakkunskapen och te sig för den opartiske granskaren oförståeliga. Att de av den därav drabbade näringsidkaren te sig som en rättskränkning är förklarligt. Det gäller här en rättsfråga, som endast domstol kan avgöra. — — —

När Lifaco hösten 1942 förfrågade sig hos styrelsen, var gränsen skulle dragas mellan skattebelagda och skattefria varor, svarade styrelsen i brev den 6/10 1942, att styrelsen ansåg sig icke förpliktad att giva Lifaco upplysning därom. Lifaco hade velat få fram en saklig enhetlig linje för skattskyldighetens utkrävande och hade funnit det märkligt, att styrelsen vägrat lämna upplysning i sådant avseende; allmänheten lämnades därigenom utan ledning för sitt bedömande. Kontrollstyrelsens avvisande hållning stode i strid mot t. ex. livsmedelskommissionens och priskontrollnämndens praxis; till dessa ägde nämligen allmänheten vända sig för att få nödiga upplysningar. Kontrollstyrelsens vägran att lämna upplysningar vore därför mycket anmärkningsvärd.

När emellertid kontrollstyrelsen visat sig så osäker i bedömandet av skatteplikten, huru skall då den enskilde näringsidkaren kunna begäras äga förmåga att bedöma uppkommande frågor om skatteplikt eller ej? Det vore orimligt att begära. — — —

Betecknande för regeringsrättens handläggning av ärendet är, att — enligt uppgift av Lifaco — Lifaco före ärendets första föredragning där, trots gjort erbjudande och trots förhandling därom med vederbörande föredragande, icke fick tillfälle att — genom föredraganden — inför regeringsrätten förete prover på de produkter det då gällde. Detta förfarande att avvisa erbjudet bevismaterial synes ganska märkligt. En domstol mottager gärna allt relevant bevismaterial, som kan presteras, för att få fram sanningen och de verkliga föreliggande förhållandena i saken.»

*Professor Nils Herlitz*

Ur interpellation i riksdagens första kammare den 21 februari 1945:

»Redan vid författningens tillkomst uttalades farhågor för bristande tydlighet; jag hänvisar särskilt till ett uttalande av kommerskollegium under-tecknat av dess dåvarande t. f. chef numera statsrådet Gjöres (k. prop. 1941: 237, s. 23 f.). Dessa farhågor hava besannats. Den obestämda avfattningen av den vid förordningen fogade förteckningen har möjliggjort en tolkning, varigenom förordningens tillämpningsområde kommit att erhålla en omfattning, som även en på området fullt sakkunnig expertis icke räknat med. — — —

Ur rättssäkerhetens synpunkt är detta förhållande betänkligt. Om staten vid beskattning, som är avsedd att drabba konsumenterna, begagnar utvägen att hålla sig till företagarna, i tanke att dessa sedermera få övervältra skatten på sina kunder, är det orimligt att ordna det så, att företagarna i strid med beskattningens syfte själva måste bära de till äventyrs fullkomligt ruinerande följderna av fullt ursäktliga misstag. Det gäller härvid icke allenast själva skattebördan, som faller där den icke bort falla; det är också fråga om andra kostnader, som vederbörande nödgas ikläda sig för att söka värja sin rätt.»

*Professor Halvar G. F. Sundberg*

Ur utlåtandet av den 28 februari 1945:

»Kontrollstyrelsen har närmast ställningen av part och målsägare (jfr § 15): den har till sin uppgift att bevaka kronans intresse. Om dess ställning gäller sålunda fullt ut, att det vore en orimlighet, om verket skulle kunna upptaga tvistiga spörsmål under egen skärskådan: det bleve 'i dylika mål både part och domare på en gång, ja ofta åklagare tillika. Och huru kan man i så fall tala om rättskipning, då man överlämnar den åt myndigheter, vilka tillika måste hava till sin väsentliga uppgift att bevaka kronans intresse?'...»

*Professor Sven Ljungman (Stockholms högskola)*

Ur utlåtandet av den 10 mars 1947:

»Emellertid har till begreppet konfityrer i varuskatteförordningen fogats en exemplifiering, som beträffande klarhet icke lämnar något övrigt att önska. Endast de sålunda exemplifierade varorna och därmed direkt jämförliga varor böra då anses underkastade varuskatt. — — —

De nu anförda synpunkterna jämte den för övrigt i målet förebragta tekniska utredningen synes mig oförtydligt giva vid handen, att icke blott Lifaco-massa utan även de övriga, såsom konfityrer beskattade Lifaco-produkterna rätteligen icke böra anses varuskattepliktiga.

Även om man emellertid skulle godtaga regeringsrättens här kritiserade 'analogiserande' tolkning, måste det enligt min mening anses vara på ett flagrant sätt stridande mot vedertagen rättsuppfattning att giva tillbaka-verkande kraft åt en sådan tolkning.»

— — —  
»Enligt min mening hade kontrollstyrelsen i Lifaco-fallet icke blott rätt utan även plikt att avstå från utkrävandet av retroaktiv varuskatt.

Den indignation, som förevarande retroaktiva beskattning väckt i riks-

dag och press, är efter min uppfattning icke utan betydelse för frågans rent rättsliga bedömning. Såsom Herlitz påpekat ( SvJT 1941, s. 189 f.), ha de allmänna domstolarna visat sig obenägna att direkt korrigera ett av förvaltningsdomstol fattat beslut, försåvitt icke detsamma befunnits behäftat med 'allvarliga fel'. I sistnämnda fall anses däremot med fog, att man i rättssäkerhetens intresse måste bortse från de påtagliga olägenheter, som en dubbelprövning medför. Ett typiskt fel av denna allvarliga innebörd föreligger enligt min mening beträffande Lifacos varubeskattning. — — —

Till förmån för det antydda betraktelsesättet talar dessutom i förevarande mål, att förvaltningsförfarandet via kontrollstyrelsen uppenbarligen icke lämnat utrymme för den allsidiga belysning av föreliggande fakta, som ur rättssäkerhetssynpunkt varit erforderlig.»

— — —  
 »Vad slutligen räntefrågan angår, har högsta domstolen i *NJA 1939: 209* (bussavgifter) utdömt 6 procent ränta från den dag respektive belopp erlagts, varvid särskilt framhållits, att det var fråga om avgifter, som 'offentlig myndighet utan laga rätt uttagit av enskilda personer'. Man torde ha all anledning att i förevarande fall tillämpa samma princip, helst som kontrollstyrelsen själv beräknat 6 % ränta å den Lifaco avkrävda retroaktiva skatten ...»