SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 7 1984

Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?

Av docent Sture Bergström

1. Inledning[1]

Förarbetenas betydelse för lagtolkningen har diskuterats livligt i svensk rätt under 1900-talet. Under 1950-talet gjordes betydeslefulla inlägg av Ekelöf, (1951), Schmidt (1955) s 263 ff och Thornstedt (1955) s 319 ff. Från skatterätten kan nämnas Sandström SvSkT 1952 s 241 ff, Welinder SvJT 1953 s 78 ff, se även Welinder (1981) del 2 s 195 ff, och Helmers (1956) s 213 ff. Debatten inom skatterätten har nu ånoy tagit fart genom inlägg av Mattsson SvSkT 1981 s 291 ff och Lindencrona (1983) s 491 ff. Syftet med denna artikel är att kritiskt granska hur RR argumenterar när domstolen använder skatteförarbeten. RR:s domslut har sedan fullföljdsreformen blivit alltmer öppet motiverade. Denna utveckling pågår enligt min mening fortfarande. Jag har därför lagt tonvikten på RR:s skattepraxis efter den 1/1 1981. Min undersökning kompletterar Mattssons i SvSkT 1981 s 291 ff som sträcker sig fram t o m 1980.

Först skall RR:s lagtolkningsprinciper i svensk skatterätt behandlas. Sedan presenteras olika uppfattningar om hur förarbetena bör användas i skatterätten. Därefter granskas RR:s användning av förarbetena. Jag skiljer här mel-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

lan mer allmänna förarbetsuttalanden och yttranden i specialfrågor, se avsnitt 6 resp 7. Slutligen diskuterar jag hur förarbetena bör användas bl a mot bakgrund av min undersökning.

2. Hur tolkas skattelag?

I Svensk skatterätt tolkas skattereglerna relativt restriktivt. På samma sätt förhåller det sig i finsk skatterätt, medan domstolarna i Norge och Danmark, liksom i Västtyskland, tolkar skattereglerna betydligt mer fritt.

Svenska skattedomstolar tolkar i allmänhet skattereglerna restriktivt vare sig resultatet blir till fördel eller till nackdel för den skattskyldige, jfr t ex 1957 ref 24, RÅ 1966 ref 34, RÅ 1968 ref 75, RÅ 1970 fi not 1275, RÅ 1973 ref 62, RÅ 1973 ref 115 och RÅ 1975 ref 114. Analog användning av skattereglerna förekommer i mycket begränsad omfattning, se t ex Helmers (1956) s 223, RÅ 1954 ref 32. RÅ 1956 ref 5, RÅ 1963 ref 12, RÅ 1970 ref 53, RÅ 1973 ref 37, RÅ 1980 1:62 och jfr RÅ 1978 1:98. Legalitetsprincipen kan emellertid inte åberopas som stöd för en restriktiv tolkning som är ofördelaktig för den skattskyldige. En trolig förklaring till tolkningsmetoderna i praxis är därför, att skattedomstolarna inte vill verka som lagstiftare annat än i liten skala. Det anses vara lagstiftarens sak att ändra materiellt otillfredsställande skattelagstiftning, jfr Lindencrona (1983) s 498 f. Jag anser för egen del, att skattelagarna borde tolkas mindre restriktivt än vad som sker för närvarande på ett likartat som sker i Norge och Danmark, se närmare därom Bergström (1978) s 70 ff.

3. Skatteförarbetenas betydelse för lagtolkningen i allmänhet

Skattereglerna tolkas som sagt relativt restriktivt i svensk skatterätt, samtidigt som departementschefens uttalande i förarbetena i allmänhet följs av skattedomstolarna. Det finns dock vissa viktiga undantag. Lagtextens ordalydelse anses ha prioritet framför förarbetsuttalanden som strider mot lagtexten.

Det omdiskuterade notismålet RÅ 1974 A not 850 tycks motsäga detta, se Mattsson SvSkT 1981 s 296 f och Lindencrona (1983) s 492. Genom ett rent redaktionsfel var lydelsen av 46 § KL felaktig. Lagstiftaren hade tänkt sig att begränsa avdraget för avskrivning på fartyg i rederirörelse till 10 % av fartygets anskaffningsvärde, men genom ett misstag begränsades istället avdragsrätten för underskott i rederirörelse till 10 % av fartygens anskaffningsvärde. Detta innebar konkret, att den skattskyldige skulle medges maximala avskrivningar enligt lagtexten så länge underskottet av rörelsen inte översteg 10 % av anskaffningsvärdet på rörelsens fartyg. Förklaringen till utgången i målet är troligen, att RR ansåg att den skattskyldige borde ha förstått, att lagtexten var märkligt formulerad, och att det var fråga om ett redaktionsfel i lagtexten och att han därför borde inse, att lagtexten inte kunde tillämpas enligt sin lydelse. Enligt min mening är utgången i målet diskutabel.[2]

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

Om lagtexten är klar, gäller den förmodligen, även om det finns förarbetsuttalanden som visar att regeln är felaktigt utformad, se t ex RÅ 1961 ref 26.

Som huvudregel gäller, att klara förarbetsuttalanden följs av RR. Det finns få undantag i praxis. Ett exempel som brukar åberopas är RÅ 1947 ref 40, se Welinder (1981) del 2 s 200 och Mattsson SvSkT 1981 s 297 f. RR tillät i detta mål s k fri avskrivning på fartygskontrakt, trots att departementschefen uttryckligen sagt ifrån, att detta inte kunde komma ifråga, se prop 1944: 236 s 36. Uttalandet gjordes emellertid inte i förarbetena till regeln om avskrivningar, utan i samband med en annan lagstiftning om investeringsfonder. I svensk skatterätt finns det även mer moderna exempel på, att RR inte följer motivuttalanden gjorda i annan skattelagstiftning.

I samband med lagen om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m m (1974:990) uttalade departementschefen, att han inte fann någon anledning att avvika från då rådande praxis som innebar, att taxeringsvärdet för fastigheten i regel anses motsvara saluvärdet vid utskiftningsskatteberäkningen, se prop 1974:188 s 51. Departementschefen hade emellertid missuppfattat rättsläget, samtidigt som uttalandet inte skedde i samband med någon översyn av utskiftningsskattereglerna. Departementschefens uttalande har inte följts vid tillämpningen av utskiftningsskatteförordningen, utan fastigheten har värderats till saluvärdet och inte till taxeringsvärdet, se RÅ 1980 1:62 och RÅ 1979 Aa not 73.

Det framstår som relativt klart, att RR inte lägger någon avgörande vikt vid departementschefsuttalanden som tillkommit i samband med annan lagstiftning.[3]

4. Varför följs förarbetena?

Skatteförarbetena följs inte lika slaviskt i andra länder med liknande skattesystem såsom Norge, Danmark, England och Västtyskland. En förklaring är, att dessa länder saknar motsvarigheter till vårt utredningssystem och att de därför har mer torftiga förarbeten att hämta ledning ur.

Det är naturligtvis positivt att kunna hämta argument för olika tolkningar ur våra relativt omfattande förarbeten, men det är inte huvudsakliga skälet som brukar anföras för att förarbetena skall följas vid rättstillämpningen.

Welinder anser, att motivuttalanden i en speciell fråga i specialmotiveringen i princip bör anses bindande. Detta bidrar till att praxis blir enhetlig. Även processekonomiska skäl talar för en sådan lösning, se Welinder (1981) del 2 s 198. Lindencrona delar Welinders uppfattning. Han betonar även starkt att rättssäkerhetsskäl talar för att motiven bör följas. Förarbetena är lättillgängliga och den skattskyldige bör kunna lita på att förarbetena följs. Han menar vidare, att RR även skall följa föråldrade förarbeten oavsett om resultatet blir materiellt otillfredsställande. Utgången i målet blir då en effektiv signal till lagstiftaren att ändra reglerna, se Lindencrona (1983) s 491 ff, särskilt s 497 f.

Mattsson har en principiellt annorlunda inställning till förarbetenas bety-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

delse vid lagtolkning än Welinder och Lindencrona. Han sammanfattar sin uppfattning på följande sätt:

"Personligen skulle jag hellre se att domstolarna intog en ännu friare ställning till lagmotiv än vad i dag är fallet. Åtminstone gäller detta regeringsrätten. Ju kraftigare bindningen till lagmotiven är, desto osjälvständigare blir domstolen i sin utövning. Och det är för en levande rätt viktigt att det finns en balans mellan lagstiftare och domstol. Genom självständig analys kan regeringsrätten verksamt bidra till en mer konsekvent rättsutveckling. Ett sådant organ behövs inte minst i skatterätten. Det behövs en bättre balans mellan lagstiftare och domstol. Förarbetena får inte vinna på bekostnad av praxis och andra rättskällor. Mycket skulle då gå förlorat." (Mattsson SvSkT 1981 s 313.)

Jag delar Mattssons uppfattning, att skattedomstolarna inte bör känna sig så bundna av förarbetsuttalanden som de gör idag. Domstolarna bör kritiskt granska motiven. I fortsättningen gör jag en skillnad mellan mer allmänna uttalanden om syftet med lagstiftningen eller regeln, och yttranden i speciella frågor i den s k specialmotiveringen. Jag anser, att det är viktigt att domstolarna tillämpar lagen i enlighet med dess allmänna värderingar, åtminstone om lagstiftningen är modern och värderingarna är aktuella idag, jfr Schmidt (1955) s 295. Jag är mer kritisk till att använda uttalanden i mer tekniska detaljfrågor. Jag skall försöka visa att detta emellanåt kan leda till märkliga resultat med hjälp av exempel från praxis de senaste åren. Som en bakgrund till min praxisgenomgång skall jag först kortfattat belysa hur RR argumenterat, när domstolen inte åberopat förarbetena i sina domskäl i de senaste årens praxis.

5. Hur tolkas skattelag när det saknas motivuttalanden?

Av de totalt cirka 240 referatmål (i avd 1) som publicerats sedan den 1/1 1981 har RR endast direkt eller indirekt åberopat förarbetena i omkring 40 mål. Förarbetsuttalanden har påverkat utgången i ytterligare ett antal mål, men det är klart att i majoriteten av de studerade målen RR har använt andra argument till stöd för sina domslut. Situationen är densamma i tidigare praxis, jfr Mattsson SvSkT 1981 s 294 ff.

Vanligast är att RR utvecklar tidigare praxis inom ett område eller till andra områden. Detta kan illustreras bl a med följande typiska mål.

Blandade gåvor (gåva och köp) av fastigheter anses som en benefik rättshandling vid realisationsvinstbeskattningen, om fånget betecknas som gåva, se t ex RÅ 1969 ref 32. Tidigare har praxis varit motstridig och oklar beträffande blandade fång betecknade som köp. Genom RÅ 1981 1:29 är numera klarlagt, att samma regler skall gälla för blandade gåvor, vare sig fånget betecknas som gåva eller köp.

I RÅ 1983 1:34 har RR slagit fast en blandad gåva av en tomträtt skall behandlas på samma sätt som en blandad fastighetsgåva vid realisationsvinstbeskattningen.

RR:s domskäl är inriktade på det föreliggande fallet och saknar ofta generella principuttalanden. RR:s rättsbildning utvecklas därför i allmänhet en liten bit

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

i taget. Det dröjer därför ofta ett antal år innan rättsläget på ett nytt rättsområde klarnar. Detta kan illustreras med följande mål.

I RÅ 1983 1:40 slog RR fast, att en revisor kan bedriva sin verksamhet i aktiebolagsform, om vissa krav är uppfyllda. Avgörandet ansluter till tidigare praxis beträffande andra fria yrkesutövare såsom artister (RÅ 1969 ref 19 och RÅ 1973 fi not 85), författare (RÅ 1979 A not 2068), anställd på advokatbyrå (RÅ 1980 1:26) och läkare (RÅ 1981 1:17). Samma principer tillämpades i dessa mål. Rättsläget har successivt klarnat under 1970- och 1980-talet.

Det finns ett relativt stort antal mål, där det tidigare saknas praxis. RR har då i ett par fall följt RSV:s (icke bindande) anvisningar efter en noggrann prövning. Det gäller endast på vissa speciella områden, nämligen RSV:s anvisningar för nedsatt skatteförmåga för pensionärer, RÅ 1983 1:25, RÅ 1983 1:46 och jfr RÅ 1981 1:30, RSV:s anvisningar för 1975 års fastighetstaxering, RÅ 1981 1:35, och RSV:s anvisning för beräkning av värdet av bilförmån, RÅ 1981 1:45 och RÅ 1982 1:57.

I andra mål har RR utnyttjat och följt civilrättslig begreppsbildning, se t ex RÅ 1981 1:1, RÅ 1982 1:18, RÅ 1983 1:42, RÅ 1983 1:44 och RÅ 1983 1:56. I några rättsfall har RR följt bokföringsnämndens utlåtanden om hur olika intäkter och kostnader skall behandlas skattemässigt enligt god redovisningssed, se t ex RÅ 1981 1:26, RÅ 1982 1:42 och RÅ 1983 1:29.

Om RR måste avgöra ett fall utan att kunna åberopa några av ovanstående rättskällor, visar rättsfallsmaterialet, att RR tolkar skattereglerna relativt restriktivt. Reglerna tillämpas i allmänhet på sakförhållanden, som ligger inom skattereglernas klara betydelseområden. Det är inte ovanligt, att det framgår av målet, att det finns flera tänkbara lösningar, t ex genom skiljaktiga meningar. Detta kan illustreras med RÅ 1982 1:48.

I detta förhandsbeskedsärende frågade sökanden bl a, om livränta till säljaren i samband med en fastighetsförsäljning utgjorde A-inkomst eller B-inkomst, d v s arbets- eller kapitalinkomst. RSV:s rättsnämnd ansåg, att livräntan utgjorde B-inkomst, vilket förefaller naturligt, eftersom likviden vid en fastighetsförsäljning knappast är en arbetsinkomst utan en typisk B-inkomst.

RR fann emellertid att inkomsten var en A-inkomst. Livränta, som utgår annorledes än p g a försäkring är likställd med inkomst av tjänst enligt ordalydelsen i 31 § 2 st KL. A-inkomst var enligt den dåtida lydelsen av 9 § 3 mom Si bl a inkomst av tjänst och därmed likställda inkomster med två undantag, som inte är av intresse här. RR stödde sig på ordalydelsen av 9 § 3 mom Si. Avgörandet framstår som materiellt oriktigt. Antagligen är det emellertid lagtexten som är boven i dramat.

Denna begränsade undersökning ger tyvärr inte underlag för att kunna klarlägga, om det finns några klara principer för hur RR väljer mellan olika tänkbara lösningar. Rättsfallsmaterialet visar emellertid, att RR tillämpar reglerna relativt restriktivt. Vanligast är, att RR antingen försiktigt utvecklar praxis eller klarlägger betydelsen av olika uttryck och tillämpar reglerna på sakförhållanden som relativt klart faller in under en regels ordalydelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

6. Allmänna förarbetsuttalanden

RR hänvisar sällan till mer allmänna principuttalanden om syftet med lagstiftningen, se därom t ex Mattsson SvSkT 1981 s 295. I mitt material har RR åberopat lagstiftningens allmänna syfte i några fall utan att direkt hänvisa till några förarbetsuttalanden, se t ex RÅ 1981 1:25 och RÅ 1981 1:78. I RÅ 1983 1:31 gällde frågan om TI:s kvittningsinvändning skulle tillåtas. RR ansåg denna borde ha avvisats dels p g a praktiska problem, dels p g a att lagstiftaren inte hade räknat med en sådan kvittningsrätt.

Enligt min mening bör man vara försiktig med att klargöra lagstiftarens intentioner som inte har direkt stöd i förarbetena. Sådan ''tolkning'' blir vanligare i framtiden, när lagstiftningens grunder i 2 § skatteflyktslagen skall klarläggas. Domstolarna skall då enligt förarbetena till skatteflyktslagen fastställa lagstiftningens grunder eller innebörd, även när det saknas belysande motivuttalanden. Departementschefen utvecklade detta på följande sätt vid den senaste ändringen av skatteflyktslagen:

> ''En tillämpning av klausulen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att detta strider mot de berörda skattereglernas syfte såsom det har kommit till uttryck genom uttalanden i förarbetena eller genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning. Är det fråga om en kringgåendetransaktion är läget i allmänhet det att vissa regler formellt sett är tillämpliga medan det materiellt sett framstår som riktigare att tillämpa andra regler. Det blir här en uppgift för rättstillämpningen att efter en sammanvägning av grunderna för de olika reglerna avgöra om en taxering på grundval av förfarandet och således enligt de regler som formellt sett är tillämpliga skulle strida mot lagstiftningens grunder. Är så fallet är det meningen att domstolarna i stället skall tillämpa de materiellt sett riktigare reglerna analogt. I kringgåendefallen är det således meningen att prövningen liksom enligt nuvarande klausul skall göras med ledning av grunderna för inte bara de regler som formellt sett är tillämpliga utan också de regler som har kringgåtts. Om grunderna för de olika reglerna är motstridiga får man pröva vilka grunder som bör ha försteg i den aktuella situationen.'' (Prop 1982/83:84 s 19. Se även prop 1980/81:17 s 25 och s 197 f.)

Enligt skatteflyktslagen skall ofta lagstiftningens mer allmänna syfte klarläggas på annat sätt än som är vanligt i gällande rätt. Reglernas ''allmänna uppbyggnad och inriktning'' skall fastställas. Kritikerna menar, att det kommer att bli svårt att visa att ett skatteflyktsförfarande strider mot lagstiftningens grunder, se t ex Mattsson SvSkT 1981 s 312 f och Hjerner (1983) s 296 f. Kritikerna har enligt min mening rätt i, att det ibland kan bli problem med att fastställa lagstiftningens grunder. Men i klara fall av skatteflykt är det oftast relativt lätt att konstatera, att ett illojalt skatteflyktsförfarande strider mot lagstiftningens grunder. Ett illojalt förfarande kan dock stå i överensstämmelse med lagstiftningens syften. Enligt förarbetena måste man nämligen undersöka i vad mån förfarandet inte kan anses accepterat genom förarbetsuttalanden eller möjligen genom lagstiftarens passivitet. Vidare har lagstiftaren uttryckligen uttalat, att skatteflyktslagen inte skall användas till att ändra praxis, som RR utvecklat utan direkt stöd i lag, se prop 1980/81:17 s 197 och prop

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

1982/83:84 s 19. Om inte något av dessa undantagsfall föreligger, strider förfarandet normalt mot lagstiftningens grunder. Enligt min mening borde det i allmänhet kunna vara möjligt att klarlägga, om ett skatteflyktsförfarande som medför omotiverade skattevinster strider mot lagstiftningens grunder.

Rekvisitet lagstiftningens grunder har numera prövats i RÅ 1983 1:35.

En person A ansökte om förhandsbesked. A skulle apportera av honom ägda fastigheter till ett av honom kontrollerat aktiebolag X till bokförda värdena. A och aktiebolaget X bedrev handel med fastigheter. A frågade — i korthet — om apporteringen till bokförda värdena skulle medföra rörelsebeskattning hos honom, och om en senare försäljning av aktierna i X skulle följa realisationsvinstskattereglerna.

RR uttalade bl a följande:

"Det regelsystem enligt vilket kommunalskattelagen är uppbyggd tillåter att en rörelse, som bedrivs av en fysisk person, utan särskilda skattekonsekvenser överföres till ett av den fysiska personen ägt aktiebolag, varvid aktiebolaget övertar i rörelsen befintliga dolda reserver och den därpå vilande skatteskulden. Systemet tillåter vidare att en efterföljande försäljning av aktierna i bolaget till en utomstående köpare i normala fall endast föranleder beskattning för realisationsvinst.

Det i ansökningen angivna förfarandet avviker inte från kommunalskattelagens regelsystem och strider inte mot grunderna för lagens bestämmelser om beskattning vid överlåtelse av rörelsetillgångar och företag. Förfarandet kan inte anses innebära kringgående av skattebestämmelse. Vid sådant förhållande är lagen (1980:865) mot skatteflykt i dess ursprungliga lydelse inte tillämplig på förfarandet."

Ombildning av enskild firma till aktiebolag kan i princip ske skattefritt enligt fast och stadgad praxis, om aktiebolaget övertar apportörens skattemässiga restvärden, jfr Welinder's (1983) s 428 f. Detta borde RR möjligen ha anmärkt. Nu får man intryck av att sådana bolagsombildningar kan ske skattefritt enligt KL:s regler. Tanken med rekvisitet lagstiftningens grunder är ju bl a att sovra ut de fall där ett förfarande som ger skatteförmåner är accepterat i RR:s egen utvecklade rättspraxis, se prop 1980/81:17 s 197. Det är därför viktigt att betona att RR:s praxis är en minst lika viktig rättskälla som förarbetena.

RÅ 1983 1:35 ger inte några klara direktiv för hur lagstiftningens syfte skall klarläggas i mer komplicerade fall. Framöver kommer fler fall att publiceras som förhoppningsvis ger större vägledning.

Det förekommer även andra mål, där RR åberopar principerna bakom en regel eller flera besläktade regler, se RÅ 1970 ref 16, RÅ 1978 1:66, RÅ 1982 1:19, RÅ 1982 1:40 och jfr RÅ 1983 1:28. Ibland kan det vara svårt att utläsa ur förarbetena, att regeln har den innebörd som RR påstår. Detta brukar RR ofta antygda genom att uttala att lagstiftningens syfte får eller kan antas vara på ett visst sätt, se t ex RÅ 1980 1:25 och RÅ 1:40.

Framställningen visar, att det framför allt är principuttalanden i specialmotiveringen och inte den allmänna motiveringen som åberopas av RR. Det är framför allt uttalanden i den allmänna motiveringen som Lindencrona (1981)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

s 493 och Welinder (1981) del 2 s 199 vänder sig mot. Jag delar farhågorna som brukar framföras mot sådana rättspolitiska uttalanden. De är oftast inte avsedda som tolkningsanvisningar, utan vänder sig framför allt till riksdagsmännen och andra som skall övertygas om att lagstftningen är nödvändig. Taktiska överväganden kan emellanåt leda till, att alla verkliga motiv bakom lagstiftningen inte framgår av propositionen. Principuttalanden kommer att få en större betydelse vid tillämpningen av skatteflyktslagen, där lagstiftningens samlade syften skall fastställas. Det finns därför all anledning att varna för en okritisk användning av lagstiftningens allmänna motivering vid tolkning av skattelag, jfr även Lindblom (1983) s 467 f. Å andra sidan måste en lagstiftning ses i det rättspolitiska sammanhang den tillkommit. Moderna principuttalanden, som är representativa för dagens värderingar bör enligt min mening tillmätas stor vikt, om en kritisk granskning talar för detta, jfr Schmidt (1955) s 295.

7. Förarbetsuttalanden i detaljfrågor

7.1 *Inledning*

Skatteförarbetena har olika tyngd beroende på var de tillkommit i den hierarkiska ordningen. Tekniska frågor behandlas sällan i riksdagen, ibland i utskottet, men oftast av tjänstemännen i finansdepartementet. I praktiken följs utskottsuttalanden i första hand, saknas sådana hämtas ledning från departementschefens yttranden. Det är inte ovanligt, att denne hänvisar till utredningens uttalanden, som då tillmäts i princip samma vikt som departementschefens yttranden. Motivuttalanden i speciella tekniska frågor följs nästan undantagslöst av skattedomstolarna. Dessa uttalanden anses dock inte ge uttryck för en bestämd subjektiv lagstiftarvilja, se Lindencrona (1983) s 493 f och Strömholm (1981) s 331 f. Man brukar istället åberopa, att det är svårt att infoga alla anvisningar och direktiv i lagtexten. En bundenhet till förarbetena bidrar till en större enhetlighet och därigenom rättssäkerhet, genom att domstolar på olika nivåer antas tolka lagen på ett likartat sätt med stöd av förarbetena. Kompetensfördelningen mellan domstolar och lagstiftare upprätthålls bättre. Lagstiftaren stiftar lagen och domstolarna uppträder så litet som möjligt som lagstiftare, se Lindencrona (1983) s 493 ff.

Enligt min mening är det viktigt att beakta lagstiftningens allmänna värderingarna som fortfarande är aktuella som ett viktigt argument vid lagtolkningen. Jag är emellertid kritisk mot användningen av mer tekniska förarbetsuttalanden i specialmotiveringen. Sådana skrivs av finansdepartementets tjänstemän och texten diskuteras ofta inte i detalj med departementschefen eller i skatteutskottet. Många uttalanden riskerar att vara rena tjänstemannaprodukter, som emellanåt dessutom har tillkommit under tidspress. Intentionsdjupet varierar därför ofta i olika motivuttalanden. Eftersom en hel del uttalanden är rena tjänstemannaprodukter, påverkar de knappast balansen mel-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

lan lagstiftare och rättstillämpare, eftersom ''lagstiftaren'' inte har granskat yttrandena. Vikten av att sådana uttalanden till äventyrs främjar större enhetlighet och rättssäkerhet skall inte heller överdrivas. Av totalt cirka 240 studerade mål har förarbetena endast åberopats i cirka 40-talet mål. Min framställning visar, att tillräcklig enhetlighet och rättssäkerhet råder i övriga 200 fall. I fortsättningen skall jag med stöd av praxis visa, att det kan få olämpliga effekter, om domstolarna känner sig alltför bundna av motivuttalanden i detaljfrågor.

7.2 *Hänvisningar i domskälen till förarbetena*

Under referatmålen i regeringsrättens årsbok hänvisas nästan alltid till förarbetena. Förarbetena läses uppenbarligen undantagslöst under handläggningen i regeringsrätten vare sig lagtexten är oklar eller inte. Det är vanligt, att RR direkt åberopar motivuttalanden till stöd för den lösning som RR stannat för. Domstolen uttalar då, att lösningen finner stöd i förarbetena eller ger en anvisning av typ ''jfr prop 1975/76:79 s 77—78'', se t ex RÅ 1982 1:17, RÅ 1983 1:13, RÅ 1983 1:47 och jfr RÅ 1981 1:43. Sådana hänvisningar ger ett starkt intryck av, att den valda lösningen är den enda tänkbara. Eftersom RR:s avgöranden skall vara vägledande, finns det ofta flera lösningar att välja mellan. Argumenteringen i svenska skattedomstolars domskäl går av tradition ut på att visa att det endast finns en lösning på problemet. Enligt min mening är det onödigt att hänvisa till förarbetena, om detta inte är nödvändigt för att motivera utgången i målet.

7.3 *Lagtexten tolkas i enlighet med olika förarbetsuttalanden*

7.3.1 Inledning

Det förekommer relativt ofta, att RR använder förarbetena som det viktigaste argumentet för sitt domslut. Jag har valt att undersöka, dels hur RR behandlar föråldrade motiv, dels hur RR tolkar förarbetena, dels om RR hämtar rekvisit från förarbetena som inte har stöd i lagtexten. Slutligen undersöks hur RR behandlar förarbetena om de bygger på oriktiga förutsättningar om rättsläget.

7.3.2 *Föråldrade förarbeten*

RR intar en mer kritisk hållning till äldre än till yngre motivuttalanden. Ett yttrande av utskottet, om vad som avsågs med ''plantering eller trädgårdsland'', i samband med tillkomsten av 1928 års KL har inte tillmätts någon vikt av majoriteten i RÅ 1981 1:60, jfr även RÅ 1981 1:49. RR åberopar dock även förarbetsuttalanden gjorda i samband med tillkomsten av 1928 års KL, se t ex RÅ 1981 1:66.

RÅ 1982 1:12 visar vilka problem som uppstår, om RR följer föråldrade förarbetsuttalanden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

En idrottsförening ansökte om förhandsbesked. Föreningen avsåg att bilda en stiftelse som skulle främja vård och uppfostran av barn. Ändamålet skulle fullföljas genom att premiera och uppmuntra medlemmar i föreningen som var högst 18 år gamla. Föreningen frågade, om fonden var begränsat skattskyldig enligt 53 § 1 mom e KL, eftersom den främjade vård och uppfostran av barn.

RR uttalade bl a följande:

"Stiftelsen har sålunda att understödja idrottsverksamhet. Verksamhet av detta slag är som regel inte att anse som sådan verksamhet för vård och uppfostran av barn som är skattefri enligt 53 § 1 mom första stycket e) kommunalskattelagen (jfr prop 1942:134 s 48). Vad i målet förekommit föranleder inte annan bedömning såvitt gäller den tilltänkta stiftelsens verksamhet."

RR hänvisar till prop 1942:134 s 48, där departementschefen uttalade, att idrottsrörelsen borde erhålla det allmännas stöd i annan form än genom skattelättnader. Numera har dock lagstiftarens värderingar ändrats. Genom en reform 1977 är de flesta idrottsföreningar begränsat skattskyldiga enligt 53 § 1 mom e KL, se närmare därom 9 anvp till 53 § KL och von Bahr SN 1977 s 391 ff. Utgången i målet är märklig. Stiftaren, idrottsföreningen, är begränsat skattskyldig, medan stiftelsen är fullt skattskyldig. Målet illustrerar nackdelarna med att lägga föråldrade förarbetsuttalanden till grund för ett domslut.[4] Som Mattsson emellertid påpekat, är RR inte obenägen att beakta ändrade värderingar, se Mattsson SvSkT 1981 s 298 f och RÅ 1979 1:1. Betydelsen av RÅ 1982 1:12 skall därför kanske inte överdrivas.

Det bör dock observeras, att vid tillämpningen av skatteflyktslagen skall föråldrade förarbetsuttalanden regelmässigt beaktas, om domstolarna följer departementschefens klara direktiv i förarbetena till skatteflyktslagen. Enligt dessa skall hänsyn inte tas till nya åsikter och värderingar som vuxit fram, sedan lagstiftningen ursprungligen tillkom, se prop 1980/81:17 s 26 och prop 1982/83 84 s 19. Ännu finns det inget fall där föråldrande förarbeten följts.[5]

Lindencrona anser, att domstolarna även bör följa föråldrade förarbetsuttalanden. Lagstiftaren får därigenom en klar signal till, att lagstiftningen bör ändras, se Lindencrona (1983) s 497 f. Så sker dock inte alltid i praktiken. Lagstiftaren vill nog gärna inte ändra en enskild regel, eftersom detta anses kunna få svåröverskådliga konsekvenser på andra områden. Det kan möjligen vara förklaringen till att reglerna om skattskyldighetens inträde för köparen vid den löpande inkomstbeskattningen, när en fastighet överlåtits, ännu inte ändrats eller utretts, trots att RR uttryckligen gav lagstiftaren en sådan anvisning i RÅ 1980 1:24, se även RÅ 1979 1:85 kommenterat av Mattsson SvSkT 1981 s 306 f.

En annan invändning är att regeln kan vara riktig, medan ett förarbetsuttalande till grund för regeln är mindre bra. Hur skall då förarbetsuttalandet ändras? I praktiken löser man detta genom att utreda frågan, ge nya direktiv, men låta texten vara oförändrad, jfr RÅ 1982 1:41 som behandlas nedan. Skattedomstolarna följer då förmodligen de nya motivuttalandena. Enligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

min mening förefaller en sådan lagtolkningsteknik onödigt komplicerad och orationell. Skattedomstolarna borde bortse från föråldrade motivuttalanden. Lagstiftaren slipper då att ändra föråldrade uttalanden och de skattskyldiga blir lika behandlade oberoende av när de har vidtagit sina transaktioner.

7.3.3 Tolkning av förarbetena

Mitt material visar, att RR emellanåt även tolkar oklara förarbeten. I RÅ 1981 1:83 och RÅ 1982 1:80 har RR tolkat förarbetena och funnit att de inte rimligen kunde omfatta de aktuella förfarandena, trots att de formellt omfattades av uttalandenas ordalydelser. Detta visar, att förarbetena emellanåt kan ha en för generell omfattning och att de inte alltid är genomarbetade i detalj. Utgången i de båda målen var till fördel för de skattskyldiga och framstår dessutom som materiellt riktiga.

Det finns även exempel på tolkningar av förarbeten som kan få mer tveksamma konsekvenser. I RÅ 1983 1:49 fanns det inget förarbetsuttalanden som direkt belyste den aktuella situationen, se även RÅ 1982 1:46. RR tolkade trots detta förarbetena. Tolkningen användes sedan som stöd för lösningen i RR:s förhandsbesked.

Förhandsbeskedsärendet gällde i vad mån de nya reglerna om byggnadsrörelse, som började gälla den 1/7 1981, men som skulle tillämpas först fr o m 1984 års taxering, var tillämpliga. Varken övergångsbestämmelserna till anvp 4 till 27 § KL eller deras förarbetena sade någonting om i vad mån lagstiftningen skulle tillämpas på förhållanden som inträffat efter den 1/7 1981, men före det beskattningsår som föregick 1984 års taxering. De skattskyldiga gjorde gällande, att regeln inte omfattade förvärv som skulle beskattas senast vid 1983 års taxering. TI gjorde gällande, att alla förvärv efter den 30/6 1981 omfattades av reglerna.

RR konstaterade, att båda tolkningarna hade fog för sig ur formell synpunkt, om man läste lagtexten. RR, liksom rättsnämnden, menade dock, att de skattskyldigas uppfattning var den rätta och motiverade detta på följande sätt, sedan domstolen redogjort för innehållet i förarbetena till övergångsreglerna:

"Förarbetena innehåller inga uttalanden om att tidpunkten för ikraftträdandet skulle ha betydelse för frågan om tidpunkten för de förvärv som skulle omfattas av de nu ifrågavarande bestämmelserna i anvisningarna. Däremot understryks att oavsett ändringen av dag för ikraftträdandet alltjämt borde gälla att de nya reglerna skulle tillämpas första gången vid 1984 års taxering och att framflyttningen således inte innebar någon ändring i sak. Mot denna bakgrund saknas stöd för annan uppfattning i förevarande hänseende än den som framgår av förhandsbeskedet. Där framförda synpunkter på tillämpningen av övergångsbestämmelserna talar i samma riktning."

RR har gjort en långtgående tolkning av förarbetena, som står i överensstämmelse med vad lagstiftaren tänkt sig, jfr von Bahr SN 1981 s 439 ff. Det saknas dock förarbetsuttalanden som belyser i vad mån fastigheter förvärvade efter den 1/7 1981 omfattas av de nya reglerna. Enligt min mening är det därför tveksamt att åberopa en tolkning av förarbetena till stöd för en av två tänkbara lösningar. Det hade varit bättre att säga, att den mest logiska och rationella lösningen vore att reglerna började tillämpas först vid 1984 års taxering, vilket dessutom är den klart mest praktiska lösningen. RR är ute på osä-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

ker mark, när domstolen känner sig så bunden av förarbetena att de måste tolkas för att passa in på situationer som departementets tjänstemän glömt att reglera i lagtext eller i förarbeten. Det är då lätt hänt att förarbetena tolkas på ett sätt, som lagstiftaren gärna inte kan ha menat.

RÅ 1982 1:1 är ett exempel på att ett förarbetsuttalande getts en vidare innebörd än vad lagstiftaren kan ha avsett.

En jordbrukare, som drivit jordbruk redan 1956, gick över från kontantmässig redovisning den 1/1 1974. Han sålde jordbruksfastigheten den 30/3 1976. Då uppkom en intäkt på 73 000 kr, som berodde på att dolda reserver i lager och inventarier löstes upp. Han hade endast haft möjlighet att skapa dessa dolda reserver under de beskattningsår han tillämpat bokföringsmässig redovisning, d v s fr o m den 1/1 1974.

Den skattskyldige begärde att få fördela vinsten på taxeringsåren 1968—1977 med stöd av lagen om ackumulerad inkomst. Enligt 1 anvp 6 st 1 § skall ackumulerad inkomst anses hänföra sig till det antal år den skattskyldige drivit jordbruket, dock max tio år, om det inte framstår som uppenbart att inkomsten hänför sig till en kortare tid.

TI yrkade, att den ackumulerade inkomsten skulle fördelas på tre år.

KR i Stockholm åberopade, att departementschefen uttalat, att det krävdes särskilda skäl för att undantagsregeln skulle kunna tillämpas. Av detta uttalande drog KR följande slutsatser:

''Den omständigheten att A övergått från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning av jordbruksinkomsten enligt de i ikraftträdandelagen (1972:742) meddelande bestämmelserna bör i och för sig ej vara avgörande för bedömningen av frågan om fördelningstidens längd. Ej heller eljest föreligger i målet sådana särskilda omständigheter som medför att det framstår som uppenbart att den ackumulerade inkomsten hänför sig till annan tid än det antal år som A bedrivit jordbruket. A har innehaft företaget sedan mitten av 1950-talet men skatteberäkningen för ackumulerad inkomst kan ske för högst tio år.''

RR gjorde ej ändring i KR:s dom. (Jfr även RÅ 1981 1:9.)

Undantagsregeln innebär, inkomsten skall fördelas på kortare tid än under den tid jordbruket hade drivits, om det är uppenbart att inkomsten hänför sig till kortare tid. KR ansåg emellertid, att det krävdes särskilda skäl för att undantagsregeln skulle kunna tillämpas. Det åberopade förarbetsuttalandet lyder:

''Dock bör det, som bl a länsstyrelsen i Jönköpings län framhållit, vara beskattningsmyndighet obetaget att även utan yrkande från den skattskyldiges sida hänföra ackumulerad inkomst till ett mindre antal år än den allmänna regeln presumerar. Detta bör emellertid ske endast om det framstår som uppenbart att fördelningstiden bör vara kortare än enligt schablonregeln. I annat fall förlorar schablonregeln sitt värde. Föreligger inte särskilda omständigheter och yrkar inte den skattskyldige kortare fördelningstid skall schablonregeln alltså gälla.'' (Prop 1962:114 s 93.)

Departementschefens uttalande, om att särskilda skäl skall föreligga, är endast en omskrivning av att det skall vara uppenbart att inkomsten hänför till en kortare tid, se uttrycket *alltså* i sista meningen i citatet. Så uppfattade för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

övrigt bevillningsutskottet departementschefens uttalande, se BevU 1962:47 s 33. KR har alltså feltolkat departementschefens uttalande. Utgången i målet är enligt min mening materiellt felaktig. Den ackumulerade inkomsten borde bara ha hänförts till tre år. RR gjorde inte ändring i KR:s dom, vilket brukar uppfattas som att RR gillade både KR:s domslut och domskäl.[6]

Målet visar, att det kan vara vanskligt att tolka förarbetena. Man bör vara försiktig med att bokstavstolka dem. Det är oftast bråttom, när skattepropositionerna skrivs, och varje uttalande är inte alltid övertänkt i detalj. Det är då farligt att tolka in ett intentionsdjup i uttalandena som inte finns eller ens är avsett.

7.3.4 Nya rekvisit hämtas från förarbetena

Rådande uppfattning i skatterättslig doktrin är att förarbetena endast skall användas, om lagtexten är oklar. Motiven läses emellertid i de flesta fall, vilket får till konsekvens att skattedomarna emellanåt hämtar nya rekvisit ur förarbetena, som inte återfinns i lagtexten. Tekniken att lagstifta på detta sätt brukar kallas lagstiftning genom motiven och har bl a kritiserats för att motiven inte har ställning av lag och att förarbetsuttalanden är mindre omsorgsfullt utarbetade än själva lagtexten, se t ex Welinder (1981) del 2 s 199. I mitt material finns det flera exempel på att sådana motivuttalanden har åberopats i domskälen.

Enligt 8 § förlustutjämningslagen i dess tidigare lydelse förlorade ett fåmansaktiebolag sin rätt till förlustavdrag, om ägarstrukturen förändrades i *icke obetydlig omfattning* mellan två tidpunkter. I RÅ 1981 1:14 uttalade RR, att det framgår av förarbetena, att förlustavdrag inte skall medges, trots att endast en obetydlig ägarförändring skett, förutsatt att denna påverkat inflytandet i bolaget:

"Om förändringen i ägarstrukturen inte framstår som mindre betydande, uppkommer frågan hur uttrycken 'så gott som samtliga aktier' och 'ungefärligen lika stor andel i aktiekapitalet' skall tolkas. Språkligt sett torde uttrycken innebära att förlustavdrag skall medges, om förändringen berott på att endast någon eller några enstaka aktier bytt ägare. Av förarbetena framgår emellertid att lagstiftaren avsett att en sådan obetydlig förändring i ägarstrukturen inte heller skall ha varit ägnad att påverka inflytandet i bolaget (SOU 1958: 35, s 102—104, prop 1960:30, BevU 1960:10)."

Det åberopade uttalandet gjordes av 1957 års skatteutredning till vars förslag i denna del departementschefen och bevillningsutskottet anslöt sig i mer allmänna ordalag. Rekvisitet, att den obetydliga ägarförändringen inte nämnvärt fick ha påverkat inflytandet i bolaget, används sedan i målet RÅ 1981 1:14 I-IV. I tre mål ansåg RR, att förändringarna inte hade påverkat inflytandet, medan utgången blev den motsatta i mål I.

Det är inte ovanligt att skattedomstolarna argumenterar på detta sätt.

I RÅ 1981 1:13 yrkade den skattskyldige jordbrukaren särskilt investeringsavdrag för en djupvattenbrunn som användes för broileruppfödning. Förutsättningen för avdrag var, att brunnen skattemässigt kunde klassificeras som inventarium enligt KL:s regler. En djupvattenbrunn är normalt att betrakta som en markanläggning, se 4 anvp 2 st till 22 § KL. Men enligt 4 anvp 3 st till 22 § KL skall s k markinventarier inte hänföras till markanläggningar, om anordningen är avsedd att användas tillsammans med inventarier i driften. LSR fann emellertid med stöd av förarbetena, att det även krävdes att markanläggningen ansågs ha längre livslängd än de inventarier den tjänade,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

och LSR ansåg därför att djupvattenbrunnen inte var ett inventarium. KR:s delade LSR:s mening och RR gjorde ej ändring i KR:s dom.[7]

Enligt gängse uppfattning i svensk skatterättlig litteratur bör förarbetena endast användas för att klarlägga hur oklar lagtext skall tolkas. Motiven skall inte ses som en kompletterande lagtext med egna rekvisit som inte återfinns i lagtexten. I mitt material finns det dessutom exempel på att motivuttalanden strider mot lagtexten, utan att man kan säga att det föreligger ett redaktionsfel. Följande exempel visar, att det är olämpligt att följa sådana förarbetsuttalanden.

Vid lagernedskrivning medges rörelseidkare schablonmässigt 5 %:s inkuransavdrag, se 2 anvp 4 st till 41 § KL. Inkuransavdrag skall medges, om detta inte framstår som uppenbart opåkallat. I RÅ 1983 1:22 åberopade RR:s majoritet att förarbetena till bestämmelsen visade, att inkuransavdrag endast kunde medges för s k rå- och stapelvaror, om det kunde visas att mera avsevärd inkurans föreläg: ''Avdrag för inkurans skulle endast kunna medges om bolaget genom utredning visat att den konstaterade värdenedgången på balansdagen den 30 april 1976 varit så stor att skäl föreligger att medge sådant avdrag. Den av bolaget förebragta utredningen kan ej anses vara tillräcklig. Inkuransavdrag får därför anses uppenbart opåkallat.'' (Två ledamöter var skiljaktiga, men tog inte ställning till om inkuransavdrag skulle medges eller inte.)

Av förarbetena framgår, att företagsbeskattningskommittén 1959 ansåg att inkuransen normalt var låg på rå- och stapelvaror och därför uttalade, att inkurans endast borde medges om det visas att mera avsevärd inkurans föreligger i lagret, se SOU 1954:19 s 211. Departementschefen uttalade sig inte i frågan, utan yttrade endast att han delade kommitténs uttalanden om inkuransavdragets beräkning, se prop 1955:100 s 257.

Enligt lagtexten skall inkuransavdrag medges, om det inte är uppenbart opåkallat. Det finns ingenting i referatet som pekar på att inkuransavdrag skulle vara uppenbart opåkallat. Som lagtexten är utformad, förefaller det märkligt att kräva, att den skattskyldige skall visa att mer avsevärd inkurans föreligger. Det borde därför inte spela någon roll att det finns ett uttalande i förarbetena i motsatt riktning. Systematiskt förefaller det inkonsekvent att tillåta undantag från schablonregeln i konkreta fall med stöd av förarbetena. Undantag från regeln bör endast ske om utredningen i målet visar att inkuransavdrag är uppenbart opåkallat.[8] Enligt min mening bör man inte medge undantag från en skattregel med förarbetena som argument, om undantaget inte har stöd i lagtexten.

7.3.5 Feltolkning av gällande rätt i förarbetena

Besvärliga problem uppstår om departementschefen feltolkar rättsläget, och uttalar att praxis' lösning är bra och därför bör gälla även fortsättningsvis.

Denna fråga har, så vitt jag kunnat finna, inte diskuterats tidigare i skatte-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

rättslig litteratur. Problemet har dock tangerats i samband med rättsfallen RÅ 1980 1:62 och RÅ 1979 Aa not 73, se ovan i avsnitt 3. Schmidt har berört frågan. Han tycks mena, att man bör tillmäta uttalanden, som bygger på felbedömningar av praxis, vikt om de även ger uttryck för hur lagstiftaren tänkt sig att lagstiftningen *borde* se ut, se Schmidt (1955) s 278 f.

RR har inte i något referatmål sedan den 1/1 1981 åberopat förarbetsuttalanden, där departementschefen feltolkat gällande rätt. RÅ 1982 1:41 belyser emellertid denna problematik på ett mycket intressant sätt.

Förarbetena till 41 § KL innehåller inte några regler, om vem som får göra nedskrivning på lager under leverans från säljare till köpare.

I prop 1945:377 uttalade departementschefen, att köparens inneliggande lager bör omfatta varupartier som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning eller varor som av säljaren lämnats för transport till köparen. I propositionen sägs vidare, att virkespartier på vilka lagen (1944:302) om köpares rätt till märkt virke är tillämplig och som är upplagda för köparens räkning inte kan anses ingå i köparens lager, se prop 1945:377 s 41 f.

I prop 1978/79:210 s 100 uttalas, att i praxis anses lagret ingå i köparens lager fr o m den tidpunkt, denne erhåller separationsrätt i säljarens konkurs. Samtidigt yttras att märkt virke, för vilket köparen har separationsrätt i säljarens konkurs, ingår i köparens lager. Departementschefen ansåg, att gällande rätt var tillfredsställande och föreslog därför inte någon ändring i lagstiftningen.

Departementschefens tolkning av rättsläget har inte stöd i praxis, se Bergström och Thorell SN 1982 s 381 ff och regeringsrådet Widmarks yttrande i målet. RR:s majoritet i RÅ 1982 1:41 menade dock, att departementschefens uttalande inte var tillämpligt vid 1975 års taxering. För köparen hos säljaren upplagt märkt virke ansågs inte ingå i köparens lager med stöd av departementschefens uttalande år 1945.

En ledamot ansåg, att departementschefens uttalande år 1979 var tillämplig vid 1975 års taxering. Han menade emellertid, att det upplagda märkta virket inte omfattades av lagen om köparens rätt till märkt virke. Köparen hade därför inte separationsrätt i köparens konkurs och lagret kunde därför inte anses ingå i köparens lager. En ledamot förklarade, att departementschefens uttalande år 1979, som enligt hans mening inte gav en riktig bild av gällande rätt, inte var tillämpligt vid 1975 års taxering. Han instämde sedan i majoritetens domslut.

Majoriteten i RR tog inte direkt ställning till om departementschefens uttalande skulle beaktas fr o m 1981 års taxering, då den lagstiftning, som uttalandet hänförde sig till, började gälla. Det bör observeras att motivuttalandet förutsatte, att ''gällande rätt'' inte behövde ändras genom lagstiftning. Uttalandet låg m a o inte till grund för en ändrad lagstiftning om just varor under leverans. Det har sannolikt ingen betydelse. Minoriteten ansåg, att uttalandet skulle få relevans åtminstone vid 1981 års taxering. Majoriteten tog inte ställning till frågan, eftersom 1981 års taxering inte var föremål för prövning i målet. Det är emellertid inte otänkbart, om än inte säkert, att departementschefens uttalande år 1979 numera skulle beaktas av RR, jfr Bergström och Thorell SN 1982 s 392f.

Det är enligt min mening olämpligt att skattedomstolarna slaviskt följer motivuttalanden som vilar på felaktiga förutsättningar. Departementschefens lösning år 1979 är dessutom tekniskt sett olämplig, eftersom det är svårt att exakt fastställa när köparens separationsrätt i säljarens konkurs inträder, se

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

närmare därom Bergström och Thorell SN 1982 s 381 ff. Även om denna tidpunkt går att fastställa i ett enskilt fall, kan departementschefens lösning emellanåt leda till mindre rationella resultat, vilket kan exemplifieras med rättsfallet RK 1982 1:1.

Trots att målet gällde 1975 års inkomsttaxering, ansåg KR i Stockholm att varor, som förvarades dels hos en engelsk säljare, dels hos en svensk säljare, skulle ingå i köparens lager i den mån denne hade erhållit separationsrätt i säljarens konkurs vid beskattningsårets utgång.

Köparen erhåller separationsrätt i säljarens konkurs redan i och med köpeavtalet i engelsk rätt, men först i och med traditionen i svensk rätt. Det engelska lagret ansågs ingå i köparens lager med stöd av engelsk rätt, medan det svenska lagret inte ansågs ingå i köparens lager. Enligt min mening är denna skillnad inte rationellt motiverad. Likartade lagertillgångar i samma verksamhet bör behandlas på samma sätt.

RÅ 1982 1:41 illustrerar, att motivuttalanden, där gällande rätt helt eller delvis misstolkats, bör läsas med yttersta försiktighet av skattedomstolarna. Det bör snarare vara tyngden i argumenteringen i motivuttalandet än själva motivuttalandet, som skall tillmätas vikt vid tolkningen av en skatteregel.

8. Hur bör förarbetena användas

Framställningen visar, att förarbetena relativt sällan ger någon direkt eller indirekt ledning för hur de fall skall avgöras, som RR prövar. Det beror bl a på att det ekonomiska livet är komplicerat och att det finns många atypiska situationer som lagstiftaren inte uppmärksammat. Rättspraxis ger ett antal exempel på de problem som kan uppstå, när domstolarna känner sig bundna av förarbetsuttalanden i detaljfrågor i specialmotiveringen, som ibland kan ha tillkommit i en hast och därför kan sakna intentionsdjup. Samhällsutvecklingen kan ha medfört, att ett förarbetsuttalande blivit föråldrat.

Undersökningen visar, att skattedomstolarna borde inta en mer kritisk inställning till förarbetsuttalanden i detaljfrågor. Det borde mer vara tyngden i argumenteringen i motiven än dess ordalydelse, som skall tillmätas vikt vid lagtolkningen. I litteraturen har det framförts flera principiella skäl som talar för att domstolarna skall vara strikt bundna av förarbetena.

Allvarligast anses vara, att den skattskyldiges krav på förutsebarhet bäst tillgodoses genom en strikt förarbetsbundenhet, se t ex Lindencrona (1983) s 497 f. Det bör betonas, att RR hänvisar till skatteförarbetena i relativt liten utsträckning. Av totalt cirka 240 studerade referatmål har förarbetena åberopats i omkring 40 fall. I ett ännu mindre antal rättsfall har motivuttalandena direkt styrt utgången i målet. Normalt åberopas uttalanden i specialmotiveringen, som oftast innehåller relativt få konkreta anvisningar och råd. Det är därför inte förvånande, att förarbetena ofta inte lämnar någon direkt vägledning. I det stora hela spelar det mindre roll för just möjligheten att förutse konsekvenserna av ett handlande, om RR följer förarbetena slaviskt eller inte.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

En strikt bundenhet till förarbetena har andra nackdelar. Framställningen visar, att det finns ett antal fall, där förarbetsuttalanden följts och detta lett till materiellt otillfredsställande resultat, slumpmässigt till fördel eller till nackdel för de skattskyldiga. En viktig princip i skatterätten är ju, att skattedomstolarnas avgöranden skall vara materiellt riktiga och behandla likartade fall lika. Enligt min mening är kravet på förutsebarhet ett av flera viktiga argument som får betydelse, när skattereglerna skall tolkas.

Jag anser, att man bör verka för att kravet på förutsebarhet tillgodoses på andra sätt i rättstillämpningen. RR är en prejudikatinstans. I princip skall alla avgöranden vara vägledande. Är utgången given är det oftast onödigt att meddela prövningstillstånd. Ofta finns det flera möjliga lösningar att välja mellan. Redan av det skälet är det ofta svårt att förutse utgången i ett mål i förväg. Kravet på förutsebarhet bör tillgodoses genom utförligt motiverade domar, där målets vägledande betydelse framgår så klart som möjligt av domskälen. En utveckling i denna riktning pågår för närvarande. RR:s domslut är allt bättre och öppnare motiverade efter fullföljdsreformen 1971, se även Mattsson SvSkT 1981 s 294. Samma utveckling har för övrigt högsta domstolens domskrivningsteknik undergått sedan fullföljdsreformen, se Strömholm (1982) s 653 ff.

Kravet på förutsebarhet blir sedan bättre tillgodosett, om fast och stadgad praxis utvecklas. Som tidigare påpekats är RR obenägen att ändra fast och stadgad praxis. Genom detta tillgodoses kravet på förutsebarhet. Bundenheten till förarbetena gynnar inte förutsebarheten på något mera avgörande sätt.

Jag delar inte Lindencronas farhågor, för att en friare inställning till förarbetena i rättstillämpningen skulle medföra någon allvarlig risk för att domarna skulle lägga sina *egna* politiska värderingar till grund för sin dömande verksamhet i någon större utsträckning än vad som sker för närvarande, se Lindencrona (1983) s 499 f. I de fall, där regeringsrätten inte har åberopat förarbetena, 200 av cirka 240 fall, har domstolen följt allmänna lagtolkningsprinciper i skatterätten. Domstolen har oftast utvecklat tidigare praxis eller tolkat reglernas ordalydelse försiktigt. Min personliga uppfattning är, att domarna även i framtiden kommer att lägga objektiva lagtolkningsprinciper, som är accepterade inom skatterätten, till grund för sina domslut, oavsett om de intar en mera kritisk hållning till motivuttalanden i olika detaljfrågor eller ej.

Sammanfattningsvis anser jag, att övervägande skäl talar för, att skattedomstolarna, och då naturligtvis främst RR, borde läsa skatteförarbetena mer kritiskt och tillämpa dem mer fritt än vad som sker för närvarande. Vi kan då emellanåt undvika en del materiellt otillfredsställande domslut, som bl a är en följd av mindre genomtänkta motivuttalanden. En friare inställning till skatterättsliga förarbeten medför inte att grundläggande rättssäkerhetsintressen kommer i kläm.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

Noter

1 Ett utkast till denna artikel har diskuterats dels vid det gemensamma doktorandseminariet i skatterätt för Uppsala och Stockholms universitet, dels vid ett allmänt doktorandseminarium i Uppsala. Jag tackar seminariedeltagarna för värdefulla synpunkter.

2 Se närmare därom t ex Mattsson SvSkT 1981 s 296 och Lindencrona (1983) s 492. RR vilseleder läsaren av målet genom att helt frankt påstå, att av bestämmelsen "måste anses följa" att den skattskyldige skall få avdrag för värdeminskning med ett belopp högst motsvarande 10 % av fartygets anskaffningsvärde. Att det är fråga om redaktionsfel framgår indirekt av ett särskilt yttrande av ett regeringsråd.

3 Jfr Grosskopf-Edvardsson, del 1 s 38 f. Ett annat exempel som diskuterats i svensk skatterätt är förbjudna lån i strid mot 12:7 ABL. I samband med att låneförbudsreglerna infördes i 1944 års ABL, uttalade justitieministern, att s k förbjudna lån utgjorde förtäckt lön eller utdelning, se prop 1973:93 s 95 och se även prop 1975:103 s 496. Lagrådet tog emellertid avstånd från departementschefens uttalande och ansåg att lånet i skatteavseende varken kunde utgöra lön eller utdelning, se prop 1975:103 s 772. Företagsskatteberedningen ansåg, att det var osäkert om skattepraxis skulle följa departementschefens uttalande. För att vara på den säkra sidan, föreslogs och infördes 35 § 1 a mom 6 st KL, se SOU 1975:55 s 152 och prop 1975/76:79 s 92. Förbjudet lån som inte återbetalats inom viss tid beskattas som tillfällig förvärvsverksamhet hos låntagaren.

4 I målet skulle medlen delas ut till barn upp t o m 18 år. Det kan diskuteras, om inte syftet var att ge bidrag till *barn* och *ungdomar*. RR har emellertid inte diskuterat denna fråga. Hagstedt anser, att uttrycket barn i ifrågavarande regel omfattar barn t o m 18 år, se Hagstedt (1972) s 257 ff.

5 Problemet kan illustreras med följande exempel. I förarbetena till reglerna om t ex avdrag för premier för pensionsförsäkring år 1950, uttalade departementschefen uttryckligen, att det var acceptabelt att en förälder drog av kostnaderna för premierna, samtidigt som utfallande belopp skulle tillkomma och beskattas hos barnen (och inte föräldern), se prop 1950:93 s 187. Lagstiftningens intentioner har sedan ändrats, och lagstiftaren har försökt att försvåra denna typ av förfarande genom speciallagstiftning, se t ex SOU 1975:77 s 132 f. Om en förälder lyckas hitta en "lucka" i lagen och få avdrag för erlagda premier samtidigt som barnen beskattas för utfallande belopp, strider inte detta mot denna regels (ursprungliga) grunder. En sammanvägning av grunderna för de olika reglerna om avdragsrätt resp skatteplikt i samband med pensionsförsäkringar kan emellertid antingen anses tala för att avdragsrätt vägras eller att föräldern, om denne är i livet, beskattas för utfallande belopp. Exemplet visar att det kan bli problem, när domstolarna skall beakta föråldrade motiv vid tillämpningen av skatteflyktslagen.

6 TI hade emellertid alternativt yrkat i RR att större delen av inkomsten skulle fördelas på tio år och förordade att inkomsten fördelades på detta sätt. Rent processuellt borde därför endast denna mindre del av inkomsten vara föremål för prövning i RR. RR har dock inte diskuterat denna fråga utan bara kort uttalat, att den inte gjorde ändring i KR:s dom.

7 Se även RÅ 1981 1:66. RÅ 1981 1:68 visar på ett intressant sätt hur ett motivuttalande som inte har stöd i lagtexten utnyttjas, även om yttrandet inte påverkade utgången i målet.

I RÅ 1981 1:68 gällde det avdrag för en avsättning till en personalstiftelse. Enligt 2 a anvp till 29 § KL får fåmansföretag avdrag för avsättning till personalstiftelse endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter.

I det aktuella fallet hade bolaget 50 anställda, men avsättningen skulle endast komma bolagets sex anställda tjänstemän tillgodo. KR i Göteborg uttalade bl a följande:

"Såsom framhållits i förarbetena till ovannämnda bestämmelse om fåmansföretags avdragsrätt (prop 1975/76:79 s 91) medför emellertid icke det förhållandet att ett fåmansföretag har minst 30 anställda att avdrag utan vidare bör medges för avsättning till personalstiftelse. Därvid anförs som exempel på fall då avdragsrätt ej föreligger att det framgår att avsatta medel i huvudsak skall komma företagsledaren eller honom närstående tillgodo. Enligt förarbetena torde stiftelsen i sådant fall icke kunna hänförast till personalstiftelse i tryggandelagens mening."

KR fann sedan, att avsättningen inte kommit företagsledaren eller honom närstående tillgodo och medgav avdrag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

RR gjorde ej ändring i KR:s dom, vilket brukar uppfattas som att RR gillade både KR:s domslut och domskäl.

Kravet på att avsättningen inte får komma företagsledaren eller honom närstående återfinns inte i lagtexten, utan endast i förarbetena till regeln.

8 En annan fråga är om schablonavdrag överhuvudtaget skall medges, om den skattskyldige åberopar supplementärregel II, jfr t ex TI:s och de skiljaktiga regeringsrådens yttranden i målet. RR:s majoritet har emellertid förutsatt, att inkuransavdrag med 5 % kan medges enligt schablon även i denna situation.

Åberopad litteratur

von Bahr Skattenytt 1977 s 391 ff.
von Bahr Skattenytt 1981 s 423 ff.
Bergström (1978) Skatter och civilrätt.
Bergström och Thorell Skattenytt 1982 s 381 ff.
Ekelöf (1951), Är den juridiska doktrinen en teknik eller vetenskap
Grosskopf-Edvardsson (1983), Inkomst- och förmögenhetsbeskattning. 2 uppl.
Hagstedt (1972), Om beskattning av stiftelser.
Helmers (1956), Kringgående av skattelag.
Hjerner (1983), Sken - bulvanskap - kringgående. Genomsyn eller förträngning. Festskrift till Thornstedt s 269 ff.
Lindblom (1983), Tomt prat?. Festskrift till Thornstedt s 467 ff.
Lindencrona (1983), Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag. Festskrift till Thornstedt s 491 ff.
Mattsson Svensk skattetidning 1981 s 291 ff.
Sandström Svensk skattetidning 1952 s 241 ff.
Schmidt (1955), Domaren som lagtolkare. Festskrift till Herlitz s 263 ff.
Strömholm (1981), Rätt, rättskällor och rättstillämpning.
Strömholm (1982), En stillsam revolution — utvecklingstendenser i den svenska högsta domstolens argumentationsteknik efter 1971 års fullföljdsreform. Festskrift till Andenæs.
Thornstedt (1955), Legalitet och teleologisk metod i straffrätten. Festskrift till Herlitz s 319 ff.
Welinder Svensk juristtidning 1953 s 78 ff.
Welinder (1981), Beskattning av inkomst och förmögenhet. 8 uppl. Del 2.
Welinder's (1983), Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, Beskattning av inkomst och förmögenhet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53

Vi kan
allt det här . . .

SÄTTNING
REPRO
TRYCKNING
BOKBINDERI
FÖRPACKNING
DISTRIBUTION

DALA OFFSET AB • INGARVSVÄGEN 6 • FALUN
Tel 023-230 45

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:53