

Litteraturanmälan

Av bolagsjuristen Jan-Mikael Bexhed

Sture Bergström: Förutsebarhet, Iustus Förlag 1987, 95 sid, ca pris 160 kr.

Förutsebarhet är titeln på en intresseväckande bok av Sture Bergström, docent i skatterätt i Uppsala. Med utgångspunkt att domstolsavgöranden så långt möjligt skall vara förutsebara, studeras i boken i vilken mån regeringsrättens rättstillämpning är förutsebar för den enskilde. Undersökningen är i första hand inriktad på i vilken grad förarbeten läggs till grund för regeringsrättens avgöranden.

Frågor inom fyra målområden som handläggs av de allmänna förvaltningsdomstolarna studeras närmare. Det gäller barnavårds-, skatte-, körkorts- och familjebidragsmål, således både förpliktande och gynnande regler. Inom de valda målområdena har Bergström, inte minst av utrymmesskäl, varit tvungen att begränsa sig till vissa frågeställningar. Behovet av begränsning har naturligt varit särskilt stort beträffande det stora antalet skattemål. Undersökningen har här fått inskränkas till ett fåtal inkomstskatteregler.

Materialet som legat till grund för undersökningen är regeringsrättens referatmål fr o m 1973, d v s i princip efter 1971 års fullföljdsreform.

Lämpligheten av begränsningen till referatmål kan som jag ser det principiellt diskuteras, även om undersökningen säkert inte utfallit annorlunda om också notisfall tagits med. Skillnaden i prejudikatvärde mellan ett referat- och ett notisfall i Regeringsrättens årsbok (RÅ), liksom vad som styr om ett avgörande skall publiceras i den ena eller andra kategorin, har jag aldrig riktigt förstått trots att olika personer vid skilda tillfällen sökt förklara sambanden.

Bergström motiverar avgränsningen till referatmål, förutom av att undersökningen måste begränsas, med att det i princip bara är referatmål som har hänvisningar till de förarbeten, rättsfall och den litteratur som regeringsrätten använt sig av. Enligt min mening kan man dock inte utläsa detta av de an-

märkningar i RÅ som finns i anslutning till referaten. Det skiljer nämligen mellan olika referat när det gäller redovisningen av rättskällor. Särskilt gäller detta litteratur. Ibland förbigås sådan som konkret behandlar frågeställningarna i målen, medan i det i anslutning till andra referat görs hänvisningar som åtminstone jag ställer mig litet frågande inför. ¹⁾ Det verkar inte genomgående vara vare sig de rättskällor som regeringsrättens ledamöter ansett relevanta eller de rättskällor som åberopats i föredragandens promemoria som styr vilka hänvisningar som skall anges i RÅ. Ojämnheterna i referenserna är säkert mer ett resultat av referatförfattarnas noggrannhet och personliga bedömningar. Det senare gör dock hänvisningarna mindre användbara för bedömningen av vilka rättskällor som regeringsrätten lagt till grund för ett avgörande.

Vilka allmänna slutsatser drar då Bergström av sin undersökning? Det övergripande resultatet är — kanske inte helt förvånande — att regeringsrätten nästan undantagslöst följer förarbetsuttalanden; i vart fall så länge de är förenliga med lagtextens ordalydelse. Mot bakgrund av den abstrakta och generaliserande stil som alltmer kommit att dominera vårt lagspråk är det senare nästan alltid fallet. Resultatet av undersökningen ställer Bergström mot de tolkningsprinciper som ofta förordas i doktrinen. Vanligen hävdas där att betungande regler i tveksamma fall skall tolkas restriktivt till den enskildes fördel, medan gynnande regler i motsvarande situationer skall tolkas extensivt. Slutsatsen som kan dras av de undersökta avgörandena är emellertid att dessa principer inte alls slagit igenom i den praktiska rättstillämpningen.

Enligt Bergström är rådande ordning i allt väsentligt bra och utgångspunkten bör vara att en lagtext, oavsett om den innehåller en betungande eller gynnande regel, skall tolkas normalt med stöd av förarbetena. Dessa bör emellertid granskas kritiskt. Endast om en normal tolkning inte entydigt pekar på att en viss lösning bör väljas — vilket är mindre vanligt — bör det alternativ som är fördelaktigast för den enskilde väljas.

Nuvarande ordning med regeringsrättens starka bundenhet till förarbeten och underinstansernas starka bundenhet till regeringsrättens avgöranden innebär onekligen fördelar för den enskilde, när det gäller möjligheterna att förutse hur domstolarna kommer att döma. Mot detta skall dock ställas att den starka bundenheten medfört att lagtexten kanske inte alltid utformas med den omsorg och eftertanke som rimligen bör krävas. I sin undersökning pekar också Bergström på ett antal fall där det är svårt att se att förarbetena har någon täckning i lagtextens normalspråkliga innebörd. Sådana misstämningar kan oftast elimineras om lagtextens utformning ägnas tillräcklig omsorg.

¹ Exempel på referat utan anmärkta rättskällehänvisningar är bl a RÅ 1986 ref 127 I-II, trots att de centrala frågeställningarna i de målen tidigare behandlats i bl a SOU 1985:38 s 19 och 261 och SOU 1985:39 s 9, jfr SN 1987 s 278—284.

Om den starka bundenheten till förarbetena har fördelar ur förutsebarhets-synpunkt, är bundenheten enligt min mening tveksam från andra utgångs-punkter. Är det verkligen en rimlig ordning när landets högsta domstolar kän-ner sig bundna av lösningar vilka i realiteten ibland tillkommit i stor hast på tjänstemannanivå inom regeringskansliet? Att förarbetena i alla detaljer verk-ligen skulle vara ett uttryck för lagstiftarens, d v s riksdagens, överväganden är i vart fall en fiktion.

När det gäller bokens genomgång av skattemål har Bergström, som fram-gått, p g a det stora antalet avgöranden fått begränsa undersökningen till någ-ra få inkomstskatteregler. Då boken inte bara vänder sig till skattespecialister har urvalet inriktats på frågeställningar som berör flertalet skattskyldiga och som förhoppningsvis går att förstå utan djupare kunskaper i skatterätt och ekonomi.

Skattefrågorna som tas upp rör regler i inkomstlagen tjänst och tillfällig förvärvsverksamhet. Beträffande det senare behandlas vissa problem vid rea-vinstbeskattningen av fastigheter. Det gäller kostnader nedlagda före förvär-vet av en fastighet, olika regler för beräkning av inköpspriset och 3 000 kr- av-draget. När det gäller inkomst av tjänst behandlas problemet när en intäkt an-ses ha tillräckligt samband med en anställning (eller ett uppdrag) för att anses ha utgått för denna. Vidare behandlas avdrag för arbetsrum och dubbel bo-sättning.

Beträffande vad som anses ha utgått p g a tjänst konstaterar Bergström att regeringsrätten är beredd att tolka reglerna extensivt, för att hindra skattskyl-diga från att undgå beskattning för förmåner som har samband med en an-ställning. 2) Undersökningen visar också att regeringsrätten tillämpar många avdragsregler i inkomstlagen tjänst mer restriktivt än vad lagtexten medger vid en normal tolkning. Vidare konstateras att de förarbetsuttalanden som finns följs mycket noggrant och att det i övrigt i stor utsträckning är fiskala kontrollskäl som varit vägledande vid bedömningen. Enligt Bergström har re-geringsrätten i vissa fall drivit dessa kontrollskäl väl långt, något som jag är benägen att hålla med om. Få avdragsyrkanden torde bedömas så hårt som de som görs i inkomstlagen tjänst. Jag håller dock inte med Bergström när han skriver att övervägande skäl talar för att man bör vara generös med avdrag för dubbel bosättning. Som Bergström själv påpekar, så innebär avdraget för dubbel bosättning ett avsteg från den grundläggande inkomstskatterättsliga principen att avdrag inte medges för privata levnadskostnader. Att regerings-

² Ett avvikande avgörande är RÅ85 1:78. Lagrådet har senare sökt förklara utgången med att av-görandet avsåg en principiell bevisvärderingsfråga, se prop 1987/88:52 s 61 och 114. Utgången i målet har kritiskt kommenterats i bl a SN 1987 s 150 f och SN 1988 s 301 not 29, 308 ff, 462 och 568 ff, se även s 41 not 9 i Bergströms nu anmälda bok.

rätten i sin praxis varit restriktiv när det gäller avdrag för dubbel bosättning anser jag därför både befogat och naturligt.

Det sammanfattande omdömet om boken blir positivt. Till detta bidrar bl a att Bergström inte dragit sig för att redovisa egna synpunkter, vilka dessutom förefaller väl underbyggda. Genom att studera vad som styr prejudikatbildningen i regeringsrätten har Bergström gett sig i kast med centrala och viktiga frågor inom rättskälleläran. Tidigare har dessa frågor ägnats ett relativt begränsat intresse inom skatterätten.³⁾ Prejudikatbildningen är emellertid ett område som förtjänar uppmärksamhet. Förhoppningsvis följs därför Bergströms undersökning av fler liknande.

Även tidigare har Bergström gjort goda insatser när det gäller att analysera och systematisera svåra men ofta centrala frågor inom skatterätten.⁴⁾ Det är tacknämligt att det finns personer som lägger ned det stora arbete som krävs för sådana undersökningar, när det tyvärr är så att de största ekonomiska och upplagemässiga framgångarna inom skattelitteraturen nås av dem som i enkel form ställer samman sådant som redan finns tillgängligt på annat håll.

³ Några uppsatser inom området har dock publicerats, se främst Mattsson: Hur tolkas skattelag?, SvSkT 1981 s 291—313; Lindencrona: Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag, Festskrift till Hans Thornstedt, 1983, s 491—503 och Bergström: Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?, SN 1984 s 309—327.

⁴ Se bl a Bergström: Skatter och civilrätt, 1978, och Dens: Ogiltighet, 1984.

I år kommer han tidigt!

**God jul till alla Hogiavänner!
Här är årets julklapp från Hogia!**

Nu lanserar vi Hogia Anläggningsregister!
Programmet som du använder tillsammans
med ditt redovisningsprogram.



Med Hogia Anläggningsregister får du en korrekt förteckning över företagets
alla inventarier och anläggningar helt i enlighet med bokföringslagens krav.

Din kontroll förbättras genom:

- Individuell uppföljning, värdering och avskrivning av varje enskild inventarie.
- Aktuellt restvärde på alla inventarier.
- Jämförelser mellan avskrivningar enligt plan och bokföringsmässiga avskrivningar.

Ditt bokslutsarbete underlättas genom:

- Bokslutsbilaga med uppgifter om:
Ackumulerade anskaffningsvärden.
Ackumulerade planenliga avskrivningar.
Planenligt restvärde.
Bokfört värde.
- Rapport över alla de uppgifter som ska införas på huvudblankettens sidan 3 i den allmänna självdeklarationen för företag.

**Jag vill veta mer om Hogia
Anläggningsregister!**

Jag beställer detta eminenta program vid namn Hogia Anläggningsregister genast!

Jag vill veta mer om Hogia Anläggningsregister. Kontakta mig omgående!

Namn:

Företag:

Adress:

Telefon:



H Hogia data

HK: Ängsvägen 7, 444 31 Stenungsund Tfn: 0303-880 20