

Mennesker og rettigheter

Mennesker og rettigheter er Nordens ledende tidsskrift for analyser, debatt og informasjon om menneskerettigheter. I *Mennesker og rettigheter* finner du:

- Aktuelle analyser av sentrale temaer innen nordisk og internasjonal menneskerettighetsdebatt og -forskning.
- Informasjon og debatt om menneskerettighetenes vilkår i lys av politiske, kulturelle, sosiale og økonomiske konflikter.
- Dommer avsagt av Den europeiske menneskerettighetsdomstol i Strasbourg.
- Anmeldelser av sentrale bøker innen feltet.

Tema i 1998:
 Flyktningpolitikk
 Å være barn i Norden
 Baltikum
 Verdenserklæringen 50 år

Arbeidet for menneskerettigheter angår oss alle, og tidsskriftet rettes ikke kun mot spesialistene. Bidragsyterne har forskjellig faglig og politisk bakgrunn, og innholdet varierer fra det vitenskapelige til det populære. Artiklene er på norsk, svensk og dansk. ■ 4 hefter pr år.



SCANDINAVIAN UNIVERSITY PRESS
 Oslo, Stockholm, Copenhagen, Oxford, Boston

Abonnement kan bestilles hos Scandinavian University Press, Kundeservice, postboks 2959 Tøyen, N-0608 Oslo. Telefon: +47 22 57 54 00. Telefax: +47 22 57 53 53. E-post: subscription@scup.no

JA, jeg ønsker å abonnere på
Mennesker og rettigheter
 f.o.m. nr 1/98, ISSN 0800-0735
 4 hefter i året.

- Institusjoner NOK 370
- Privatpersoner NOK 295
- Send meg GRATIS prøveeksemplar
- Studenttilbud NOK 170

Studiested: _____

Avgangsår: 19____

Navn: _____

Adresse: _____

8 300 x 7 Z

*Kan sendes
 ufrankert i
 Norden.
 Adressaten
 betaler
 portoen.*

SVARSENDING
 Avtale nr 171 114/241

Scandinavian University Press
 Kundeservice
 Tøyen
 N-0608 Oslo

Robert Pålsson: Levnadskostnader. Grænsdragningsproblem vid beskatning av förvärvsinkomster

Iustus, Uppsala, 1997. 280 s.

ANMÄLD AV ÅSA GUNNARSSON

Ett evigt problem

Gemensamt för olika inkomstbegrepp inom inkomstskatterätten, teoretiska såväl som positiva, är deras karaktär av nettobegrepp. Detta innebär att principer för kostnadsavdrag är en del av inkomstdefinitionen. Vad som utgör en i skattehänseende avdragsgill kostnad är en i rättsteoretisk mening mycket djupare frågeställning än man först tror. Huvudreglen i svensk skatterätt är att alla omkostnader i en förvärvskälla är avdragsgilla. Detta omkostnadsbegrepp är likartat formulerat i många länders skattesystem. Förklaringen som ofta upprepas är att lagstiftarna i dessa länder troligen sneglade på varandra när nutidens allmänna omkostnadsbegrepp först introducerades vid olika tidpunkter före och efter sekelskiftet. Formuleringen om vad som skall förstås som omkostnader skiljer sig åt mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet i kommunalskattelagen. Skillnaderna antas anknyta till bl a företagsekonomiska begreppsbildning. En avsikt att skapa olika omkostnadsbegrepp för olika inkomstslag antas dock inte ha förelegat. Förklaringar om hur begreppet uppkommit och med vilka avsikter är således delvis byggda på antaganden, vilket givetvis försvårar en precisering.

Vagheterna konstituerar ett tolkningsutrymme som Pålsson genom en normativ studie på ett konstruktivt sätt gått in för att kartlägga (s 40-43).

Motsatsen till omkostnader är privat konsumtion. Avdragsförbud råder enligt 20 § Kommunalskattelagen (1928:370) för "[d]en skattskyldiges levnadsomkostnader och därtill hänförliga utgifter...". Lagregleringen har inte principiellt förändrats sedan kommunalskattelagens tillkomst och är ännu knapphändigare i motiv och utformning än de regler som behandlar sambandet mellan omkostnader och skattepliktiga intäkter (s 50). En definition av levnadsomkostnader i generellt juridiskt språkbruk saknas också. Vägledning i grænsdragningsfrågor måste därför sökas i praxis och doktrin. Pålssons studie visar dock att en entydig principiell hållning i fråga om levnadsomkostnadsbegreppet innehåller är svår att finna i praxis. Av detta drar Pålsson en försiktig slutsats att Regeringsrätten möjligen inte funnit att en sådan en principiellt tydlig tolkning av begreppet är nödvändig (s 54). Om denna inställning verkligen medvetet har funnits i vår prejudikatinstans är i och för sig diskutabelt, men svårigheterna att inta en principiell ståndpunkt som under en viss tidsrymd fått ett tydligt genomslag i praxis är ganska uppenbar.

Att praxis saknar svar på en för inkomstskatterätten så grundläggande fråga tydliggör den juridiska grundforskningens dilemma. Detta förstärks av den i skattedoktrinen så ofta upprepade "allmänna uppfattningen" att fastställandet av ett enhetligt inkomstbegrepp både är juridiskt oändamålsenligt och politiskt omöjligt. Inte heller i förarbeten till äldre och gällande lagstiftning kan grundforskningen finna en konsekvent teori till vilken den eviga frågan om vad som utgör intäkt och vad som utgör kostnad kan relateras. Om den konsekventa teorin endast vore till nytta för grundforskningen så vore den här diskussionen enbart av rättsteoretisk natur gällande frågor som skatterättssystemets legitimitet eller legalitet. Pålsson fastnar inte i den fällan utan hävdar bestämt att en teoretisk bas också är av väsentlig betydelse för den tillämpande juridiken. En konsekvent och uppriktig teori "möjliggör beaktandet av grundläggande rättsprinciper på ett sätt, som ofta är en förutsättning för konsekventa och begripliga ställningstaganden" (Pålsson, R, Om arbete för egen räkning, SN 1997, s 118).

Tron på teorins betydelse i det här avseendet är kännetecknande för oss alla som söker ett inre sammanhang inom det rättsområde vi studerar. Problemet med inkomstskatterätten är att den i grundläggande delar är asymmetrisk. Den asymmetri som framförallt begränsar betydelsen av Pålssons studie är att grundprincipen om att inkomstskattebasen skall bestå av nettoinkomster långt ifrån gäller för alla. För många skattskyldiga, förmodligen merparten, som enbart har inkomst av tjänst är bruttobeskattnings vad som faktiskt gäller. Detta följer av den s k tusenkronors-schablonen som infördes 1993 med förenklingssträvanden och statsfinansiella syften som motiv (s 48-49). Innebörden är att avdrag

inte medges för omkostnader som sammantaget inte överstiger 1000 kronor.

Huvudregeln modifieras något av rätten till avdrag för resor mellan bostad och arbete. Avdragsformen är i förhållande till de principiella grunderna till nettobeskattningen på samma gång både snävare och vidare. Den vidgar omkostnadsbegreppet till att omfatta vad som traditionellt sett anses som en personlig levnadsomkostnad men medger inte avdragsrätt fullt ut för de faktiska kostnaderna utan endast för de resekostnader som faller inom ramen för vissa fastställda schabloner (s 51-52).

Pålsson gör många avvägningar i fastställandet av en teoretisk modell för undersökningen. En del avvägningar vilar på tunnare is än andra, som när Pålsson hävdar att han följer en tradition inom skattedoktrinen som tillåter att man uppställer kriterier för hur omkostnadsbegreppet bör formuleras och att detta begrepp sedan kan användas i analysen av gällande rätt i syfte att finna "den röda tråden", eller uttryckt med juridisk terminologi, koherensen (s 59, 68-69). Att det finns spår av en sådan hållning inom den svenska skattedoktrinen är riktigt, men någon tradition är det inte. Pålsson har följaktligen också fått lov att söka stöd för att detta angreppssätt är etablerat genom att hänvisa till författare utanför Sverige eller inom andra områden av svensk rättsvetenskap (s 59 not 8 och s 69 not 30). Jag är tacksam att Pålsson tar klivet trots att han har övervärderat eller kanske överdrivit ansatsens förankring. Utan detta kliv hade en normativ gränsdragning mellan avdragsgilla och icke avdragsgilla kostnadstyper inte kunnat genomföras. Inte heller hade jag äntligen fått visst belägg för en misstanke jag länge närligen, nämligen att det inte är oväsentligt *vem* som gör avdrag.

Det centrala för den metod Pålsson valt är att med hjälp av en teoretisk modell styra analysen av Regeringsrättens praxis (se särskilt s 138). Modellen har byggts upp genom argument hämtade ur de rättsdogmatiskt etablerade rättskällorna. På så sätt har fem kriterier vaskats fram vilka bör ingå i omkostnadsbegreppet och därmed påverka Regeringsrättens bedömning. Frågan är om praktiken överensstämmer med teorin. Om resultatet skulle bli att så inte är fallet kan givetvis kritik riktas gentemot den teoretiska mallen. Men i det här fallet är den teorin långt ifrån fabricerad, vilket lätt kan hända om den teori som skall prövas hämtar sitt underlag från någon annan teoretisk konstruktion.

Huvudregeln för omkostnadsavdrag är att kostnaderna skall ha ett samband med intäkternas förvärvande och bibehållande. Detta antyder ett krav på att kostnaderna skall vara nödvändiga för bedrivande av verksamhet eller fullgörande av tjänst. Nödvändighetskriteriet uttrycks direkt i lagtext för vissa speciella kostnadstyper, men måste i övrigt tolkas in som en ändamålsbestämd förutsättning för att kravet på samband mellan intäkt och kostnader skall vara uppfyllt. Att ett faktiskt orsakssamband mellan kostnad och verksamhet eller tjänstens fullgörande måste avvägas mot huruvida kostnaden är nödvändig för genererandet av intäkter har accepterats i praxis och av många författare. Tolkningen är dock inte okontroversiell. Frågan är hur långt domstolen får pröva den skattskyldiges motiv utan att trampa utanför omkostnadsbegreppets lagenliga betydelseområde (s 44, 59, 70-82). Den andra sidan av myntet är i vilken utsträckning den skattskyldige själv skall tillåtas precisera sitt inkomstbegrepp. Den principiellt betydelsefulla frågan i sammanhanget är om bedömningen av sambandet mellan

kostnad och intäkt skall vila på subjektiva eller objektiva grunder. Främjandekriteriet tydliggör denna balansgång. Kriteriet fyller ut en lucka i situationer där nödvändigheten av en kostnad inte ens kan antas men sambandet med intäkternas förvärvande ändå är starkt. En bedömning av vilka kostnader som främjar intäkternas förvärvande och bibehållande måste i hög grad bygga på den skattskyldiges uppfattning. Det objektiva sambandet får följaktligen ge vika för det subjektiva. Pålsson accepterar denna medelväg väl medveten om att ett renodlat objektivt synsätt är en bättre garant för ett likriktat och därmed rättvisare inkomstbegrepp än vad som kan bli följden om de skattskyldigas uppfattning tillåts styra avvägningar om sambandet (s 83-85 och 90-93).

De tre ytterligare kriterier som enligt Pålsson bör forma omkostnadsbegreppet fyller funktionen av ramar för det subjektiva inslaget i bedömningen. Detta ligger i linje med hans uppfattning att sambandet trots allt bör bedömas på så objektiva grunder som möjligt. Kravet på normalitet uttrycker hänsynstagande till hur vanligt förekommande en kostnadstyp är hos en viss grupp skattskyldiga. En gradering av normalintensiteten fungerar rätt använd som en objektivisering av den skattskyldiges egen uppfattning om kostnads samband. En kostnads exklusivitet i förhållande till verksamheten fyller ungefär samma funktion men svarar på frågan huruvida kostnader orsakas av intäkter eller intäktskapande verksamhet. Därmed är kriteriet betydelsefullt i avgränsningen gentemot levnadsomkostnader och användbart i fråga om blandade kostnader. Rimlighetskriteriet är intressantast av de tre. Bortom vad som inte rimligen kan antas vara till någon som helst nytta för den skattskyldige föreligger inte hel-

ler, oavsett samband, oavsett normalitet eller exklusivitet, någon avdragsrätt. Pahlssons förordande av en rimlighetsbedömning följer en konsekvent hållen teoretisk linje grundad på skatteförmågetanken där utgångspunkten är att vad som faktiskt skall beskattas är den skattskyldiges möjlighet till privat behovstillfredsställelse. En genomsyn i syfte att värdera nyttan av vissa kostnader skärper innebörden av inkomstbegreppen eftersom ett kostnadsavdrag alltid kan prövas i relation till vad som bör betraktas som levnadskostnader (s 93-105).

Ställningstagandet går dock på tvärs med en i svensk doktrin vanligt förekommande uppfattning som värnar om näringsidkares valfrihet att disponera företagets utgifter och därmed förkastar möjligheten för domstol och myndighet att i vissa situationer pröva vad som är företagsekonomiskt motiverat (s 102-103). Det här är en öm punkt där det är svårt för många författare att inte blanda ihop rättspolitikerna med rättsdogmatiken. Alla vet att det finns stora möjligheter att dra av kostnader för privat behovstillfredsställelse i näringsverksamhet. Denna möjlighet kan vara förklarande till Regeringsrättens alltmer restriktiva inställning till avdragsrätt för kostnader av blandad karaktär. Avdrag för omkostnadsdelen av en blandad kostnad tillåts i princip inte längre. Lagenligheten i denna praxis ifrågasätts med all rätt av Pahlsson (s 130 och 261). Regeringsrätten accepterar däremot den typ av merkostnader som har karaktären av lyxkonsumtion i företagen (s 104), med vilket jag avser omkostnader som täcker en hög grad av privat behovstillfredsställelse. Flotta tjänsteresor, specialdesignade kontor, extravaganta inventarieanskaffningar, representation och personalfester i exklusiva former och miljöer är således fullt ut avdrags-

gilla omkostnader så länge de inte träffas av inkomstskattelagstiftningens specialbestämmelser. Att graden av privat behovstillfredsställelse tillmätts stor betydelse i fall av blandade kostnader men ingen betydelse alls i fråga om oändamålsenlig lyxkonsumtion i företagen är givetvis en inkonsekvens som formar asymmetriska inkomstbegrepp. Detta begränsar möjligheten att upprätthålla rättvisa i beskattningen och snedvrider företagets handlande vilket motverkar målet om neutralitet i beskattningen.

Pahlsson nöjer sig inte med att formulera omkostnadskriterier, han tillför också vilka värderingar som bör styra avvägningar dem emellan. Värderingarna som hänsyftas är dock inte av det kontroversiellare slaget utan traditionella skatteprinciper om skatteförmåga, likformighet och neutralitet (s 114-130). Intressantare blir det när ansatsen prövas mot praxis. I mängden av intresseväckande upptäckter har jag särskilt fastnat för vad jag bedömer som en fråga med stor rättspolitisk sprängkraft. Det handlar om en i mina ögon tydlig tendens till bristande likformighet i behandlingen av olika grupper av skattskyldiga. Mycket talar för att det är yrkeskategori och inte kostnadstyp eller olikheter i omkostnadskriteriernas intensitet och inbördes avvägning som avgjort om avdrag medgivits i vissa fall. Främjandekriteriet har dominerat avdragsbedömningen för studie- och kongressresor. För affärsmän synes främjande snarast ha presumerats oavsett om avdraget yrkats i tjänst eller näringsverksamhet. Andra yrkeskategorier har haft det betydligt svårare att övertyga domstolen om kostnadernas främjande samband med intäkternas förvärvande (s 144, 154-158).

Liknande exempel på olikhet i behandlingen av olika grupper skattskyldiga före-

kommer även för andra kostnadstyper. Nödvändighetssambandet för arbetsrumskostnader har i tidigare praxis (före RÅ 1975 ref 114 I-V) i stor utsträckning byggts på en bedömning av behov. I fråga om kontorsyrken framstår det som om Regeringsrätten presumerat att behov av arbetsrum i bostaden föreligger. Detta kontrasterar mot att dagbarnvårdare i samtliga tre fall (RÅ 79 1:41, RÅ 81 Aa 144 och RÅ 1991 ref 34) som prövats av Regeringsrätten inte medgivits avdrag för arbetsrum. Kontorsarbete går att sköta vid köksbordet, men omvårdnaden av barn kräver både yta och en funktionell inredning. Pahlsson kan inte låta bli att kommentera detta spår av positiv särbehandling av kontorsyrken och skriver "Regeringsråden har historiskt oftast varit män med erfarenhet av just kontorsarbete, och kanske med mindre erfarenhet av barn tillsyn." Visst är det en skön kommentar att få göra, men tyvärr är inte rättsfrågan fullt så enkel. Regeringsrättens praxisändring från 1975 innebar att ett nytt kriterium började användas med innebörden att arbetsrummet måste vara fysiskt avskild från bostadsutrymme. Behovsbedömningen minskade därmed i betydelse. Före 1975 utgjorde dessutom yrkeskategorierna för vilka avdragsrätten prövades en tämligen homogen grupp bestående av en journalist, ett par lärare och tjänstemän av olika slag (169-187).

Olikheter som kan skönjas för facklittera-

tur och arbetsredskap rör sig inom samma yrkeskategori. Yrkat avdrag för bibliska uppslagsverk har nekats en präst (RÅ 78 1:24) men medgivits en annan (RÅ 1967 fi 598). Bedömningen av musikers och musiklärares behov av eget instrument har inte heller varit likformig inom gruppen (RÅ 1973 ref 85, RÅ 78 1:20, RÅ 79 1:5 och RRK R79 1:9).

Den svenska rättskulturen har i hög grad präglats av en positivrättslig syn på den rättsvetenskapliga forskningens uppgift. Mot denna bakgrund är det slående att se hur sällan gällande rätt i fråga om olika inkomst- och kostnadsbegrepp har varit föremål för ingående analyser i den skatterättsliga doktrinen. I den mån omkostnadsbegreppet kommenterats har analysen ofta avsett enskilda rättsfall och möjligheten att dra generella slutsatser har gått förlorad. Varken praxis eller forskning ägnar således någon stor uppmärksamhet åt denna grundläggande skatterättsliga fråga. Alla som ägnar sig åt skattejuridik i någon form och på någon nivå skall vara glada över att Robert Pahlsson tog sig tid. Och mer än så, med sin forskningsansats har han brutit ny mark för den svenska skatterättsliga vetenskapssynen.

Författarupplysning:

Åsa Gunnarsson, juris doktor, universitetslektor i skatterätt, forskarassistent, Rättsvetenskapliga institutionen, Umeå universitet.