

Robert Pålsson, **Likhet inför skattelag – likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten**, Iustus förlag, Uppsala 2007, 247 s.

1. Inledning

Ända sedan inkomstskatten infördes 1862 har det uttryckligen fordrats att taxeringen skall bestämmas och fastställas så att den ”*varder i möjligaste måtto jämlik och rättvis*”.¹ I 1 § i 1956 års taxeringslag, som gällde fram till 1990 års taxeringslag, stod det att det vid taxering skall iakttas att taxeringarna bli överensstämmande med skatteförfattningarna samt ”*i möjligaste måtto likformiga och rättvisa*”. Skatteförenklingskommittén ansåg att ett motsvarande stadgande numera (med 1990 års taxeringslag) inte längre behövdes, eftersom likabehandlingsprincipen var inskriven i grundlagen (1 kap. 9 § regeringsformen).

Kravet på att taxeringarna skulle vara likformiga och rättvisa ledde skatteförvaltningen att utfärda anvisningar, både på riks- och länsnivå, vilket blev en slags kvasilagstiftning, för att hjälpa taxeringsnämnderna att behandla de skattskyldiga lika. Pålsson har goda kunskaper i ämnet och skrev sin doktorsavhandling om just skatteförvaltningens rekommendationer.² Det finns dock ett problem och det är om likhetskravet är så viktigt att det kan åsidosätta legalitets- och kompetenskraven i regeringsformen.³ Både jag och Pålsson har haft anledning att diskutera detta problem i olika sammanhang och det är därför med särskilt stort intresse jag öppnar Pålssons nya bok om likhet inför skattelag.

Redan vid en bläddring genom boken får man intrycket av ett gott vetenskapligt hantverk, med angivande av syfte och avgränsningar, en god disposition som också återspeglas i innehållsförteckningen, samt rättsfallsregister, sakregister och källförteckning, vilket gör den lätt att hitta i och användbar både för forskare och praktiker. Studien omfattar inte bara svenskt material, utan även EG-rätt och annan internationell rätt, t.ex. relevanta delar ur OECD:s modellavtal mot internationell dubbelbeskattning.

Innan jag presenterar och diskuterar innehållet i boken vill jag förutskicka ett av mina omdömen, för att inte icke-skatterättare skall tappa intresset: boken har och kommer att vara av intresse och få betydelse långt utanför skatterätten, inte minst för den offentliga rätten i stort, men även inom andra rättsområden, då det är en av rättens och rättvisans centrala frågor som diskuteras, att lika fall skall bedömas lika, och vad som menas med detta i teori och praktik.

¹ Se t.ex. 52 § i 1883 års bevillningsförordning.

² Pålsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, Iustus förlag, 1995.

³ Se vidare, Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik) 1995 s. 59 ff. och 106 ff.

Påhlsson avgränsar först likhetsprincipen i skatterätten (kapitel 2) för att sedan behandla likhetsprincipens betydelse på lagstiftarnivå (kapitel 3). I det senare kapitlet görs också en internationell jämförelse med EG-rätt, den europeiska mänskliga rättighetskonventionen, FN-stadgan och en kortare komparation med några utvalda europeiska länder (av Påhlsson benämnd länderöversikt). Efter att ha behandlat geografiskt avgränsade skatter och skattelättnader (kapitel 4) går Påhlsson sedan på djupet med EG-rätten (kapitel 5) och likhet i dubbelbeskattningsavtalen (kapitel 6).

I kapitel 7 gör Påhlsson en djuplodande studie om likhetskravet i svensk intern internationell skatterätt med rekvisitet ”väsentlig anknytning” som utgångspunkt. Detta blir en tillämplig del i framställningen där författaren får möjlighet att pröva och utvärdera sina teories praktikabilitet och studera hur man i rättspraxis kan lägga och faktiskt lägger likhetsprincipen till grund för sina avgöranden.

Den för mig mycket intressanta frågan om likformighet med hjälp av administrativ praxis och berättigade förväntningar med administrativ skattepraxis som rättskälla behandlas sedan i kapitel 8 och 9, vilka jag återkommer till mer nedan. Boken avslutas med en utvärdering om likhetsprincipen på lagstiftarnivå, rättstillämparnivå, i EG-domstolen, i Regeringsrätten och hos Skatteverket (kapitel 10).

2. Likhetsprincipen

Ett centralt problem i framställningen är naturligtvis vad som menas med att lika fall skall behandlas lika. Det låter självklart, närmast en truism, men hur skall det omvandlas till något tillämpligt när livet är så mångskiftande? Såsom författaren själv påpekar (s. 13) är nog föreställningen om en total likhet en (naiv) ideologi, en falsk verklighetsuppfattning, när det mest realistiskt eftersträvarvärda sannolikt är att relativa likheter i jämförbara fall skall behandlas så lika som det är möjligt. Problemet är därför vad som konstituerar likheter och vilka kriterier som kan användas för detta ändamål (se s. 16 ff.). Till denna problematisering skulle jag för egen del vilja lägga att få skatteslag, och numera i synnerhet inkomstbeskattningen, är homogent uppbyggda och således redan innehåller normativa olikheter i föreskrifterna (heterogena inslag), varför ett särskilt problem är att samtidigt beakta dessa olikheter och avgränsa likhetens omfattning till det område den har relevans för. Påhlsson uppmärksammar detta i några sammanhang senare i boken.

Den till synes självklara likhetsprincipen inrymmer således ett stort antal metodologiska problem vid bestämningen, vilka författaren får anledning att återkomma till vid upprepade tillfällen. Vad som är lika och vad som är olika blir således också föremål för analys och argumentation. En väl genomförd rationell

argumentation är emellertid inte godtycklig, utan ett gott redskap för att bringa ordning i det rättsliga tänkandet. Det är därför intressant att följa resonemangen genom boken.

3. Likheter på olika nivåer och i olika sammanhang

Påhlsson studerar likheter (och olikheter) på olika nivåer och i olika sammanhang. På lagstiftningsnivån är det t.ex. fråga om konstitutionella och EG-rättsliga krav, liksom internrättsligt hur lagstiftningen sedan transformeras till s.k. allmänna råd av Skatteverket.

När det gäller tillämparnivån väljer Påhlsson att studera Skatteverkets, Regeringsrättens och EG-domstolens tillämpning. Av naturliga skäl redovisas inte rättspraxis på skattemyndighetsnivån. I stället tar författaren sikte på innehållet i de styr signaler Skatteverket publicerat på sin hemsida sedan 2004 och antar att dessa råd återspeglar administrativ praxis vid landets skattekontor. Från Regeringsrättens praxis hämtas material från två områden, nämligen praxis avseende diskrimineringsförbudet i dubbelbeskattningsavtalen och mål om s.k. väsentlig anknytning. Diskrimineringsfrågorna står också i fokus i fråga om EG-domstolens praxis, dels jämförelsen mellan bosatta i viss stat och andra som kan befinna sig i en jämförbar situation, dels frågan om fasta driftställen och i staten hemmahörande bolag.

Urvalet förefaller både vara representativt och ändamålsenligt samt är intressant och värdefullt för läsaren. Det ger dock inte svar på många av de intressanta frågeställningar som Påhlsson nämner ifråga om olika likhet i och mellan inkomstlagen. Det är å andra sidan varken nödvändigt eller möjligt i en mer generell studie som denna, utan kan med fördel diskuteras i andra sammanhang med utgångspunkt i de teoretiska modeller som författaren ändå utvecklar.

Likheten på lagstiftningsnivå begränsar Påhlsson till geografiska förhållanden, såsom regionalpolitiska lättnader och skattebaser med särskilda geografiska tillämpningskriterier. En annan och viktigare, men svårare, aspekt att studera är det som Åsa Gunnarsson benämnt *normativ koherens* inom en skatteform,⁴ t.ex. huruvida inkomstbeskattningen följer ett konsekvent *inkomstbegrepp*.⁵ Det visar sig ofta att detaljregler avviker från generella principer för en viss skatteform och att det därför skapas stora problem i gränsfall vid rättstillämpningen. Till Påhlssons försvar skall sägas att en sådan likhets/olikhetsstudie på regelnivån säkerligen får ske skatteform för skatteform och ingalunda kan ske i en mer principiellt orienterad studie som denna.

⁴ Se vidare Gunnarsson, Åsa, *Skatterättvisa*, Iustus förlag, 1995, s. 27 ff.

⁵ Se t.ex. Hultqvist a.a. s. 261 ff.

4. Några särskilda synpunkter om administrativ praxis

Det är inte inom ramen för denna bokanmälan möjligt att dryfta alla spørsmål Pålssons framställning skulle ge upphov till. Som framhölls inledningsvis var det emellertid författarens tidigare arbeten och mitt särskilda intresse för betydelsen av skatteadministrationens uttalanden i rättsfrågor som gjorde att jag noggrant studerade kapitel 8 och 9 (likformighet med hjälp av administrativ praxis respektive berättigade förväntningar med administrativ praxis som rättskälla). Det är här jag söker Pålssons uppfattning om intressekonflikten mellan likhetskravet och legalitetsprincipen.

Han börjar med att konstatera att Skatteverket, genom sammanslagningen till en enda myndighet och informationsteknologins utveckling, nu har nya förutsättningar att utöva rättslig styrning och skapa likformighet. Med de s.k. styrsignalerna eller ställningstagandena har man också skridit till verket med denna uppgift. Verket säger självt att ställningstagandena tagits fram för att åstadkomma en enhetlig och likformig rättstillämpning och endast är bindande inom Skatteverket. Pålsson konstaterar att redan av beteckningen följer att avsikten med dessa ställningstaganden är normativ, genom att dels bestämma sig för en tolkning, dels tillse att samma uppfattning hävdas runt om i landet (se s. 181 f.).

Uppfattningen att ställningstagandena endast är bindande inom verket, dvs. inte utanför, t.ex. för domstolar eller andra, är naturligtvis rimlig, eftersom skattnormgivningen hör till det obligatoriska lagområdet och kräver föreskrift i lag. Men fråga är om de ens kan binda enskilda skattetjänstemän. Här framhåller Pålsson följande synpunkt (s. 183):

”Som framgått ovan tillåter RF endast att bindande skatteregler tillkommer i en viss ordning, och denna ordning omfattar inte styrsignalerna. En skattetjänsteman med beslutanderätt i skatteärenden eller en skattenämnd kan således fortfarande avstå från att tillämpa de allmänna råden, oavsett om dessa kommer till uttryck i SKV A eller i styrsignalerna.”

Sedan redogör han för olika tänkbara konsekvenser för tjänstemannen och vad verket kan tänkas göra internt om en skattetjänsteman fattar beslut utan att följa styrsignalerna.⁶ Deras betydelse kanske inte ska överdrivas, men i huvudsak delar jag Pålssons uppfattning att styrsignalerna inte är formellt bindande för någon, även om sannolikheten är stor att de faktiskt får en styrande effekt inom förvaltningen.

Efter att ha studerat ett antal styrsignaler i detalj pekar författaren på några intressanta förhållanden, dels att Skatteverket har en ambition att skilja mellan deskription av andra rättskällor och sina normativa uttalanden, med den reser-

⁶ Pålsson tar här upp en intressant fråga om tjänstemannen kan fråntas sin beslutanderätt (se not 26), men jag vill nog ändå framhålla tjänstemannens principiella skyldighet att följa lagen i första hand och t.o.m. våga åsidosätta följsamheten till en tveksam styrsignal (se Hultqvist a.a. s. 182).

vationen att egna allmänna råd finns med i den förra gruppen, dels att förekomsten av oklara resonemang i styrsignalerna endast bidrar till ytterligare oklarhet och således motverkar sitt syfte. Ett grundläggande krav som författaren framhåller är att verket av rättssäkerhetsskäl bör ange källor varur det hämtat sitt material till stöd för en viss slutsats. Han anser det inte vara tillräckligt att "en undersökning" ger stöd för att bostadsförmåner i Göteborg kan beräknas till 10 procent av taxeringsvärdet, medan det räcker med 7 procent i Stockholm (s. 198) och jag antar att hans uppfattning hade varit densamma om procentsatserna varit de omvända. Jag delar hursomhelst Pålssons uppfattning även avseende dessa aspekter.

En mycket intressant diskussion för Pålsson om Skatteverkets roll i förhållande till EG-rätten. Med mina egna erfarenheter under arbetet med och efter boken om Moms och finansiella tjänster (Norstedts Juridik 1998) är jag mycket medveten om hur stor påverkan Skatteverkets interna cirkulär de facto har på rättsbildningen. Pålsson anmärker att Skatteverkets reaktioner på ny EG-rättslig praxis och dess konsekvenser för svensk rätt, gjort verket till ett slags författningsdomstol, en utveckling som saknar motstycke. Å andra sidan, vad ska verket göra? EG-rätten gäller redan på myndighetsnivå.

I vad mån kan en skattskyldig ha berättigade förväntningar på att verket följer sina egna styrsignaler? Den och närliggande frågor diskuterar Pålsson i kapitel 9. I konsekvens med föreskriftskravet i legalitetsprincipen och den kompetensfördelning mellan statsorganen den bygger på, bör skatt också tas ut när detta följer av föreskrift, även om man på goda grunder kan tycka att det borde vara annorlunda. "There is no equity about a tax", brukar det skämtsamt heta i engelsk rätt. Å andra sidan har jag inte svårt att från rättssäkerhetssynpunkt tänka mig en viss slarvmarginal till den skattskyldiges fördel, i synnerhet om skatteförvaltningens publicerade åsikt givit upphov till en sådan uppfattning om rättsreglernas innehåll.⁷ På samma linje är Pålsson dels vad han kan se av resonemang i rättspraxis, dels vad han för egen del tycker är rimligt för att skattesystemets legitimitet inte skall erodera.

De nu nämnda och många andra spörsmål i kapitel 8 och 9 gör dem ordentligt läsvärda i detalj för alla skattejurister, oavsett om man är verksam som advokat/konsult eller vid domstol. Det finns knappt en sida där man inte vill tillägga något, ge ytterligare exempel, lämna synpunkter etc.

5. Sammanfattning

Pålsson har som vanligt ett gott, men lättfattligt, språkbruk, som tillsammans med en klar tanke och en god disposition, gör boken och inte minst ämnet lätt

⁷ Se Hultqvist a.a. s. 65 och 183.

att ta till sig och förstå. Hans djupa insikter i och goda teoretiska behandling av materialet gör boken intressant och lärorik, även långt utanför skatterättens domäner. Den väcker också tankar, som då och då också resulterar i andra åsikter än författarens. Icke desto mindre är det tack vare att Pålsson vågar gå på djupet och konkretisera vad han menar som han stimulerar till eget tänkande. Hans arbete om likhetsprincipen kan därför ge upphov till ytterligare diskussion och analys och jag vill varmt rekommendera boken till läsning av både skatterättare och andra jurister.

Anders Hultqvist