



## Disposition

- Allmänt om rättsprinciper
- Likhetsprincipens konstitutionella grunder
- Likabehandling i rättstillämpning
  - EUD
  - HFD
  - Skatteverket

### Allmänt om rättsprinciper

- Principstruktur i skatterätten
- Omfattning - allmänna / speciella
  - Likhetsprincipen / skatteförmågeprincipen
- Upphov - legala / inducerade
  - Likhetsprincipen / kontinuitetsprincipen
- Användning - lagmotiv / rättstillämpning
  - Skatteförmågeprincipen / neutralitetsprincipen

### Likhetsprincipens konstitutionella grunder

- Formell / materiell likabehandling
- Social konstruktion av *jämförbarhet*
- Likhetsprincipen är lagreglerad i EU och i Sverige
  - diskrimineringsförbudet i EU/EUF-fördragen
  - likhetskravet i Regeringsformen 1 kap. 9 §
  - Europakonventionen art. 14 samt art.1, protokoll nr. 1 (egendomsskyddet, *Darby*)
- Se t.ex. även FN-deklarationen om de mänskliga rättigheterna samt art. 24 i OECD:s modellavtal

### Likhetsprincipens konstitutionella grunder

Land	Likhetsprincip i konstitutionen	Författnings- domstol kan pröva
Belgien	ja	ja
Finland	ja	vanlig domstol
Frankrike	ja	ja
Italien	ja	ja
Sverige	ja	vanlig domstol
Tyskland	ja	ja
Österrike	ja	ja

I samtliga länder utom i Sverige är likhetsprincipen tillämplig även på lagstiftaren  
Har något av detta någon betydelse?

### Likabehandling i rättstillämpningen

- Utgångspunkten är alltså att likhetsprincipen utgör en lagreglerad rättsnorm
- Dessutom: Att åberopa praxis är att åberopa likhetsprincipen
- Två perspektiv på likhetsprincipens användbarhet
  - Likabehandling av jämförbara subjekt (EUD, HFD, JO)
  - Konsekvens genom att reglerna tillämpas likformigt (SKV:s ansvar)

EUD:s geografiskt baserade konstruktion av likhet enligt Schumackerdoktrinen

- Bosatta / inte bosatta är normalt *inte* jämförbara
- Det finns "objektiva skillnader" eftersom
- **i)** inkomsten i källstaten *oftast* mindre del
- **ii)** skatteförmågan *oftast* lättare bedöma i hemviststaten
- om inte
- **iii)** ingen nämnvärd inkomst i HS och huvuddelen i KS
- **iv)** och HS inte kan ge samma förmåner som annars

EUD:s konstruktion av likhet - slutsatser

- EUD har visat att likhetsprincipen kan användas i skatterätten som en konkret regel
- Baseras på en blandning empiri och antaganden
- Starka subjektiva inslag vilket är principiellt nödvändigt i alla likhetskonstruktioner
- Men även (överraskande) viktiga referenser till medlemsstaternas interna rätt

### Likabehandling i svensk rättstillämpning/exempel

- JO:s intressanta konstruktion av likhet i beslut 2009-09-28 dnr 5292-2008 om cyklisterna
- HFD:s syn 2012-04-30 (mål nr 3330-11) på skattepliktens omfattning i klosterliknande storfamilj
- HFD 2012-06-11 (mål nr 6517-10) jämför bolag/enskild näringsidkare med avseende på avdragsrätten för utbildningskostnader
- Jämförbarhetskriterier här geografi, tid, juridisk form
- Andra kriterier är möjliga, t.ex. bransch
- Likhet är redan rättsnorm men svåränvänd!

### Likabehandling i rättstillämpning / SKV

- Övergripande syfte med SKV:s regler är likformighet
- SKV:s rättstillämpning måste:
  - Ha stöd i lag (legalitetsprincipen)
  - Upprätthålla de skattskyldigas likhet inför lagen
  - Vara förenlig med EU-rätten och Europakonventionen

### Likabehandling i rättstillämpningen / SKV

- Översikt över Skatteverkets regelprodukter
- Många beteckningar under årens lopp –  
”föreskrifter”, ”anvisningar”, ”uttalanden”,  
”information”, ”förklaringar”, ”bindande förklaringar”,  
”yttranden”, ”rekommendationer”, ”meddelanden”,  
”allmänna råd” samt nu även ”ställningstaganden/  
styr signaler” och (felaktiga) ”skatteupplägg”
- Uttalanden i handledningar, broschyrer etc.
- Tidvis stor begreppsförvirring
- SKVFS, SKV A, SKV M samt styr signalerna och  
(felaktiga) skatteupplägg

### Likabehandling i rättstillämpningen / SKV

- Vilket rättskällevärde har SKV:s allmänna råd?
- Kan förutsättas följas inom skatteförvaltningen och uttrycker därför rättskällan administrativ praxis
- Problem t.ex. med sammanblandning av olika rättskällematerial
- Polycentri och makten att gynna
- Hur förhåller sig likhetsprincipen till fördjupad samverkan?

### Konklusion

- I svensk rättsideologi står lagstiftaren över likhetsprincipen – men EU/Europarätten!
- Likhetsprincipen är lagreglerad men väldigt öppen och svår men inte omöjlig att använda på ett konsistent sätt i enskilda fall
- Likhetsprincipen är central i skatteadministrationens normativa styrning