ROBERT PÅHLSSON

Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen[1]

I artikeln undersöks legalitets- och likhetsprincipernas användbarhet som lagstiftnings- och rättstillämpningsinstrument. Med hjälp av viss nyare praxis från HFD visar författaren att dessa konstitutionella principer inte alltid har den styrka som de brukar tillskrivas.

1 INLEDNING

Syfte med denna artikel är att undersöka legalitets- och likhetsprincipernas användbarhet i lagstiftningen och rättstillämpningen på skatteområdet. Frågan som ställs är om principerna kan fungera som egentliga rättsregler, eller om de mer är att uppfatta som ett slags värderiktlinjer för rättstillämpningen. Undersökningen motiveras av att de båda principerna kommer till direkt uttryck i bl.a. regeringsformen (RF), och ifrågasätter den närmare innebörden av denna reglering.

Artikeln är disponerad enligt följande. Inledningsvis klargörs hur begreppen regel respektive rättsprincip används i undersökningen. Med detta som utgångspunkt gör jag en kategorisering av olika rättsprinciper som har betydelse på skatteområdet. Sedan följer en översikt över hur legalitets- och likhetsprinciperna blivit föremål för rättslig reglering. De nu nämnda inledande avsnitten kan hållas mycket korta eftersom deras innehåll även behandlats av andra. Härefter följer den exemplifierande men relativt utförliga analys av rättspraxis som är artikelns kärna.

2 ANVÄNDNINGEN I ARTIKELN AV BEGREPPEN RÄTTSREGEL OCH RÄTTSPRINCIP

Jag kommer i det följande att använda begreppen rättsprincip respektive rättsregel på ungefärligen det sätt som etablerades av Ronald Dworkin, genom analysen av ett rättsfall som avgjordes i New Yorks appellations-

1 Artikel bygger på ett föredrag som jag höll vid några tillfällen under vintern 2013–14. Jag tackar för de många synpunkter jag fick av åhörarna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

domstol 1889, *Riggs mot Palmer*.[2] Synsättet är vanligt på dagens juristutbildningar och många läsare känner nog igen det.

Den äldre Palmer hade i sitt testamente förordnat att ett barnbarn Palmer skulle få en betydande andel av Palmers kvarlåtenskap när han dött. Det sextonåriga barnbarnet Palmer ville tydligen inte vänta till dess utan giftmördade den äldre Palmer. I rätten möttes en dotter till mordoffret, Mrs. Riggs, och mördaren, och frågan var om denne skulle få ut sin testamentslott!

Testamentet var i alla avseenden rättsligt giltigt. Det fanns inte heller några bestämmelser i lagen som sade att en mördare inte kunde få ut arv eller testamentslott från sitt offer. Slutsatsen skulle därmed vara att arvs- och testamentsreglerna gällde, oberoende av om den person som gynnades av dessa regler påskyndat saker och ting genom att ta livet av testator.[3]

Domstolen i New York menade dock att mördaren inte hade någon rätt till de tillgångar som han enligt sitt offers testamente skulle få. Motivering var att användningen av lagreglerna om testamente var underkastad allmänna rättsprinciper, däribland principen om att ingen ska skörda vinning av sin egen orättshandling. Så mördaren fick ingenting.

Dworkin använder exemplet för att illustrera att rättssystemet inte bara består av regler. Det innehåller också principer. Han tänker sig att regler och principer skiljer sig åt på flera sätt. Regler är ”vanliga” bestämmelser, som är giltiga och tillämpliga i sin helhet eller inte alls.[4] Om re-

2 http://www.courts.state.ny.us/reporter/archives/riggs_palmer.htm. Se Dworkin, Ronald, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Mass. 1977 s. 105 ff. I anglosaxisk och nordisk litteratur även t.ex. Hart, H.L. A., *The Concept of Law*, Oxford 1961, s. 125 ff., McCormick, Neal, *Legal Reasoning and Legal Theory*, Oxford 1978, s. 163, Eckhoff, Torstein, *Retningslinjer ”tumregler”,* Tidskrift for Rettsvitenskap 1980, s. 145 ff. och Simmonds, Nigel, *Juridiska principfrågor*, Stockholm 1994, s. 103 ff. Synsättet är numera välkänt för svenska jurister eftersom det studeras på juristutbildningarnas kurser i allmän rättslära. För en (i förhållande till denna artikel) mer utvecklad tillämpning av principbegreppet på skatterätten, se Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Uppsala 2007, s. 28 ff. I svensk skatterättsvetenskaplig doktrin har rättsprinciper även diskuterats i bl.a. Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995, Gunnarsson, Åsa, *Skatterättvisa*, Uppsala 1995, Österman, Roger Persson, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Stockholm 1996 och Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Lund 2003.

3 Detta var också det slut som förespråkades i en avvikande mening som finns fogad till domen.

4 Här måste bortses från s.k. äkta regelkonkurrens, dvs. att regler med sammanfallande tillämpningsområden har helt eller delvis oförenliga rättsföljder. Denna situation är inte helt ovanlig och brukar som bekant avgöras med hjälp av någon av de s.k. derogationsregler som utgör en del av rättskälleläran. Se i nyare skatterättspraxis t.ex. RÅ 2004 ref. 13 samt RÅ 2008 ref. 24. I litteraturen t.ex. Frändberg, Åke, *Regelval och rättsval – om rättsliga regel- och systemkonflikter*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

geln omfattar den bedömda situationen ska fallet avgöras i enlighet med regeln, punkt slut.

Principen däremot, uppfattas som mjukare och mer elastisk. Den är ett skäl, ett argument, som talar i en viss riktning, men som inte nödvändigtvis måste vara slutgiltigt avgörande.

Domslutet i Riggs mot Palmer tyder onekligen på ett visst juridiskt mod. I Sverige, där bundenheten till lagtextens lexikaliska innehåll traditionellt är stark, har man lagstiftat om motsvarande rättsföljd, se 15 kap. 1 § ärvdabalken som dock inte är tillämplig vid psykisk störning.

Det finns nog en föreställning i vår av den skandinaviska realismen präglade rättskultur, att man inte kan gå emot lagtextens ordalydelse. För skatterättens del gäller ju dessutom ett föreskriftkrav som har kommit till uttryck som en bindande bestämmelse i vår grundlag. Frågan är dock om detta är hela sanningen.

För kanske håller något på att hända. I HFD 2013 ref. 12 (Scania Metall) var fråga om reglerna i ML om avdragsrätt skulle tillämpas enligt sin ordalydelse, utan hänsyn till om den som yrkade avdraget var i ond tro, dvs. var medveten om att de aktuella transaktionerna utgjorde en del av ett momsbedrägeri.

HFD konstaterade att ML inte innehöll någon hänvisning till den av EUD etablerade missbruksprincipen. Men denna princip kunde enligt rätten ändå tillämpas, eftersom den inte motsades av ML:s lydelse. Det vill onekligen synas som om den ytterst vaga missbruksprincipen här fick ta över ML:s klara rättighetsgrundande ordalydelse.[5] Denna reflektion ger den följande undersökningen viss aktualitet.

Frågan som analyseras i det följande är alltså om legalitetsprincipen, såvitt gäller skatterätten, är en rättsregel med den absoluta innebörd som en regel tillmäts, eller om legalitetsprincipen ”bara” är en rättsprincip, dvs. ett värde, ett argument, som skjuter på och drar i en viss riktning, men som inte ensamt avgör en fråga. Svaret ska speglas i en motsvarande analys av det likaledes grundlagreglerade kravet på likhet inför lagen.

---

i tid och rum, Stockholm 1984 och Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens inom skatterätten*, Stockholm 1998. Frågan om regelkonkurrens faller dock utan för ramen för denna artikel.

5 Utgången har blivit omdebatterad men en ytterligare analys faller utanför syftet med denna artikel. Se Kristofferson, Eleonor, *Skattebedrägerier, förfarandemissbruk och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt*, Skattenytt 2013 s. 598, samt *Bedrägeri, mervärdesskatt och legalitet – en replik*, Skattenytt 2014 s. 171 samt von Bahr, Stig, *Bedrägeri, mervärdesskatt och legalitet*, Skattenytt 2013 s. 861.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

3 PRINCIPSTRUKTUR I SKATTERÄTTEN

Det står genast klart att föreställningen om rättsprincipers karaktär måste nyanseras när man tar sig an ett avgränsat rättsområde som skatterätten. Detta visas enkelt genom att man gör en funktionsorienterad indelning av några av de viktigaste rättsprinciper som gör sig gällande på området.[6]

En sådan indelning låter sig göras på basis av *omfattning*, *användning* och *upphov*.

En rättsprincips omfattning kan vara allmän eller speciell. Skatteförmågeprincipen är en speciell skatterättslig princip medan exempelvis principen om likhet inför lagen måste karaktäriseras som allmän, i kraft av sin relevans för hela rättssystemet.

En rättsprincips användning kan vara begränsad till lagstiftarens lagmotiv, men den kan härutöver också vara ett konkret hjälpmedel som åberopas i rättstillämpningen. Skatteförmågeprincipen är ”bara” ett instrument för lagstiftarens argumentering medan exempelvis neutralitetsprincipen även används av domstolar i motiveringar.

Till sist kan vissa principers upphov härledas direkt till lagtexten, genom att de kommer till explicit uttryck där, så som t.ex. likhetsprincipen, eller så måste principen induceras fram genom att regelverkets systematik studeras. Ett exempel på det sistnämnda är subjektprincipen.

Hur ska då de båda principer som studeras i denna artikel karaktäriseras? Legalitets- och likhetsprinciperna framträder båda som allmänna i sin omfattning. De är också båda legala till sitt upphov, eftersom de kommer till tydligt uttryck i t.ex. regeringsformen.

När det gäller användningen är bilden inte lika klar. Legalitetsprincipen är tveklöst ett viktigt motiveringsinstrument för HFD. Däremot har inte HFD för vana att uttryckligen ta upp likabehandlingsfrågor.

Det motsatta förhållandet tycks gälla i EU-domstolen. Här spelar legalitetsprincipen en begränsad roll, medan jämförbarhetsbedömningar måste sägas utgöra själva grunden för domstolens verksamhet.

Jag får anledning att återkomma till detta förhållande. Först ska emellertid regleringen av legalitets- och likhetsprinciperna redovisas och problematiseras. Det är legalitetsprincipen i betydelsen krav på lagstöd för uttag av skatt som behandlas i artikeln.

6 För en mer ingående diskussion, se Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Uppsala 2007, s. 31 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

4 REGLERINGEN AV LEGALITETSPRINCIPEN

Det fanns en tid då man i Sverige ifrågasatte legalitetsprincipens ”existens”. Jag minns t.ex. den intressanta diskussionen vid Anders Hultqvists disputation 1995, där den briljante men för tidigt bortgångne Kari S. Tikka anlade ett sådant kritiskt synsätt. Hultqvist försvarade sig dock elegant, och det finns väl idag knappast någon som inte håller med om att legalitetsprincipen faktiskt är lagfäst i RF, främst genom det föreskriftkrav som stadgas i 8 kap. 2 § p. 2 RF:[7]

> ”Föreskrifter ska meddelas genom lag om de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden.”

Bestämmelsen kompletteras bland annat av delegationsförbudet i 8 kap. 3 § p. 2 RF samt av retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § st. 2 RF. Retroaktivitetsförbudet omfattar endast ökat skatteuttag (”i vidare mån”). Det är en absolut rättighet som inte kan inskränkas i vanlig lag. Undantag gäller för s.k. stoppskrivelser.[8]

Det finns för skatterättens del ingen klar reglering av legalitetsprincipen på EU- respektive EKMR-nivå, men för EU:s del kan det knappast förnekas att ett starkt legalistiskt synsätt upprätthålls genom bland annat rättssäkerhetsprincipen, som enligt artikel 6 EU numera hänförs till primärrätten.

Den okontroversiella slutsatsen blir således att legalitetsprincipen, i betydelsen att uttag av skatt ska ha stöd i lag, är lagreglerad i svensk rätt. Frågan är nu om detta betyder att den är ”något mer än bara en rättsprincip”? Är legalitetsprincipen således att anse som en egentlig rättsregel, eller mer som ett värde som ”skjuter på” i en viss riktning?

---

7 I rättvisans namn ska understrykas att bestämmelsen förtydligades genom grundlagsreformen 2011. Någon förändrad innebörd är inte avsedd, se SFS 2010:1408, prop. 2009/10:80, KU 2009/10:19 samt SOU 2008:125.

8 Se om retroaktivitetsförbudet t.ex. engångsskattemålet RÅ 1992 ref. 10, och i nyare praxis målet om uppskovsränta, RÅ 2011 ref. 73. RF medger som bekant i 2 kap. 10 § st. 2 betungande retroaktivitet som baseras på meddelande från regeringen till riksdagen om kommande lagförslag. I EUD:s respektive ED:s praxis har retroaktiv beskattning genom ”press release” godtagits i C-376/02 *Stichting ”Goed Wonen”* (moms) och *The National & Provincial Building Society m.fl. mot Storbritannien* (1993-21319). Fenomenet har undersökts i Påhlsson, Robert, *Retroaktiv stopplagstiftning – en utvärdering av stoppskrivelseinstitutet,* Skattenytts akademiska årsskrift 2011, s. 3–48.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

5 REGLERINGEN AV LIKHETSPRINCIPEN

Likheten inför lagen är reglerad i EU-rätten, i EKMR, och i den svenska konstitutionen. Dessa välkända bestämmelser finns för EU-rättens del i stadgans artikel 20 (bindande i och med Lissabonfördraget) samt i olika diskrimineringsförbud. Det krav på likabehandling som följer av Europakonventionens egendomsskydd i artikel 14 samt artikel 1, protokoll nr 1, har av Europadomstolen i fallet Darby ansetts vara tillämpligt på skattelagstiftning.[9] Härtill kommer den välkända bestämmelsen i 1 kap. 9 § RF som lyder:

> ”Domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet.”

Egendomligt nog är denna svenska likabehandlingsregel endast tillämplig på rättstillämparens och inte på lagstiftarens aktiviteter. Att detta verkligen är avsikten framgår tydligt av förarbetena till RF där det sägs uttryckligen att olikformighet i Sverige ska ses som ett politiskt verktyg.[10] En jämförelse visar att detta synsätt är fullkomligt unikt i Västeuropa.[11] Men flera faktorer kan nog medföra att skillnaden i praktiken ändå inte är så stor. Till dessa hör definitivt svårigheterna att avgöra vilka fall som faktiskt är jämförbara, samt lagstiftares generella manöverutrymme *de facto* inom skatterätten.[12] Det ska dessutom framhållas att de regleringar i EU-rätten och EKMR som nyss nämnts omfattar även lagstiftningen![13]

Den okontroversiella slutsatsen blir således att likhetsprincipen är reglerad i såväl europarätten som i svensk rätt. Liksom i fallet med legalitetsprincipen ovan blir nu frågan om detta betyder att likabehandlingskravet är ”något mer än bara en rättsprincip”? Är likhetsprincipen således något mer än ett värde som ”skjuter på” i en viss riktning? Är den närmare bestämt en reguljär lagregel, som antingen är tillämplig eller inte tillämplig?

9 Se *Darby mot Sverige* den 23 oktober 1990 nr 11581/85.

10 Se prop. 1975/76:209 s. 98 f.

11 Se Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Uppsala 2007, s. 63–73.

12 Europadomstolens benämning på detta manöverutrymme är ”margin of appreciation”.

13 Dessutom finns givetvis likabehandlingskrav i många andra bestämmelser. För skatterättens del bör väl särskilt nämnas artikel 24 i OECD:s modellavtal.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

6 KRITISK GRANSKNING AV LEGALITETSPRINCIPEN I RÄTTSTILLÄMPNINGEN

I detta avsnitt ska jag med hjälp av några färska exempel från HFD:s praxis diskutera de nyss ställda frågorna. Det handlar om två ganska uppmärksammade fall som innehåller uttryckliga hänvisningar till legalitetsprincipen, i det ena fallet av majoriteten och i det andra fallet av en minoritet.

I förhandsbeskedet HFD 2011 ref. 79 hade M.H. sålt sin andel av en skogsfastighet. Hon hade fått andelen i gåva och den tidigare ägaren hade fått skogsavdrag. Frågan i målet var om M.H. med anledning av sin avyttring var skyldig att återföra och beskattas för det skogsavdrag som medgetts givaren.

Enligt 26 kap. 2 § st. 1 punkt 2 IL, ska skogsavdrag återföras vid avyttring. Det står inget i bestämmelsen om att avdrag som gjorts av tidigare ägare ska återföras, dvs. om sådana tidigare medgivna avdrag ska omfattas av det som brukar kallas kontinuitet. Däremot finns i 26 kap. 1 § st. 3 IL andra bestämmelser om kontinuitet med anledning av vissa benefika förvärv.

HFD:s majoritet (3–2) ansåg, trots avsaknad av uttryckliga regler härom, att M.H. var skyldig att återföra de skogsavdrag som gjorts av den förre ägaren. Fastighetsägarens skogsavdragsutrymme fastställs i ett helt annat kapitel, i 21 kap. 6 och 9 §§ IL, till viss andel av anskaffningsvärdet. Av 16 § i samma kapitel följer uttryckligen att den som genom gåva förvärvar en fastighet ska anses ha gjort samma skogsavdrag som den tidigare ägaren. Majoriteten menade tydligen att denna rättsföljd hade generell relevans, och gällde som förutsättning även vid tillämpning av återföringsregeln i 26 kap. 2 § st. 1 p. 2 IL.

Minoriteten ansåg att legalitetsprincipen förhindrade ett sådant synsätt. Bestämmelsen om kontinuitet omfattade inte den aktuella situationen och därför saknades lagstöd för återföringen.

Flera reflektioner kan göras. För det första kan konstateras att majoritetens synsätt är det som medför ett materiellt tillfredsställande resultat. Detta konstateras även av minoriteten. Majoritetens motivering ger uttryck för en systematisk lagtolkningsmetod där inte bara paragrafer i ett kapitel utan även regler i olika kapitel läses i ett sammanhang. Detta är normalt för skatterätten, där man generellt strävar efter att uppfatta det komplicerade regelverket på ett sätt som är konceptuellt enhetligt och systematiskt korrekt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

För egen del kan jag inte heller se att lagstöd skulle saknas för den valda lösningen. Tvärtom framstår det uttryck som kontinuitetsprincipen får i 21 kap. som generellt utformat.[14] Det kan således utgöra erforderligt lagstöd i det aktuella fallet. Minoritetens hänvisning till legalitetsprincipen framstår snarast som lite överraskande, med tanke på hur sparsam HFD vanligen är med att uttryckligen använda konstitutionella grundsatser i sina motiveringar.

I det andra avgörandet, förhandsbeskedet HFD 2011 ref. 42, skulle den skattskyldige överlåta sin enskilda näringsverksamhet till en av sina söner. Han avsåg att utnyttja viss del av sitt sparade räntefördelningsbelopp i anslutning till överlåtelsen. Frågan gällde om de återföringar av periodiserings- och expansionsfond som aktualiserades av överlåtelsen skulle reducera räntefördelningsutrymmet.

Enligt 33 kap. 5 § IL får räntefördelning göras med högst ett belopp som motsvarar ett för räntefördelning justerat resultat. Huvudregeln är enligt andra stycket att det justerade beloppet ökas med avdrag för avsättning till periodiserings- och expansionsfond, och att det minskas med återförda motsvarande avdrag. I lagrummets tredje stycke slås emellertid fast att dessa justeringar inte ska göras om verksamheten upphör.

Tolkningsfrågan var således om uttrycket ”verksamheten upphör” i 33 kap. 5 § st. 3 IL skulle anses omfatta den situationen att den skattskyldige upphörde att bedriva verksamheten, men att denna fortsättningsvis kom att bedrivas av en annan person. Sökanden menade att han skulle anses ha upphört med verksamheten i den mening som avses i bestämmelsen, även om verksamheten efter överlåtelse kom att drivas vidare av hans son.

SRN konstaterade att sökandens synsätt dels skulle medföra att avdrag för periodiserings- och expansionsfond kunde återföras utan att räntefördelningsutrymmet minskades, dels att delar av det sparade utrymmet skulle kunna tas över av förvärvaren. Detta strider mot syftet med reglerna och står i direkt motsats till vad som uttalades i förarbetena.

HFD drog emellertid slutsatsen att 33 kap. 5 § st. 3 IL bara kunde läsas så, att det räckte att den skattskyldige upphörde att bedriva verksamheten och det inte spelade någon roll om den framdeles bedrevs av någon

14 För annan uppfattning, se Rydin, Urban, *Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet?*, Skattenytt 2012 s. 160 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

annan. Rätten menade att den ”begränsning” som uttrycktes i motiven inte hade kommit till uttryck i lagtexten.

Avgörandet är ytterst intressant från lagtolkningssynpunkt. Principen om att reducerande uttalanden i förarbeten måste ha objektivt stöd i lagtextens ordalydelse lades fast tidigt och anses utgöra ett stöd för legalitetsprincipen.[15] Men sällan torde denna konstitutionella grundsats ha förts så långt som i detta fall.

Det kan nämligen inte råda någon tvekan om att båda de aktuella synsätten ryms inom lagtextens ordalydelse. Uttrycket ”verksamheten upphör” står i passiv form och någon syftning på subjekt i annan sats finns inte. Det är därför förenligt med ordalydelsen att anse att verksamheten inte har upphört när den de facto fortfarande bedrivs men av en annan person än tidigare. Eftersom detta synsätt även är det som ger det materiellt riktigaste resultatet framstår HFD:s resonemang åtminstone för mig som mycket överraskande.

HFD gjorde här ett val mellan olika alternativa tolkningar. Men genom hävdandet att lagtexten bara går att läsa på ett sätt döljer HFD detta val och förmedlar intrycket av att tolkningen är objektivt baserad, när den egentligen är uttryck för sådan subjektivitet som är helt normal för juridiken.

Vilka slutsatser med avseende på legalitetsprincipens karaktär av princip eller regel kan då dras av dessa båda avgöranden? I HFD 2011 ref. 79 var det förståelsen av sammanhanget mot bakgrund av formuleringar på ett helt annat ställe i lagen som fick avgöra. I själva verket saknades stöd för beskattning i den enskilda paragrafens ordalydelse. I HFD 2011 ref. 42 ägnade man sig åt en bokstavstolkning av verbformen ”upphör”, en bokstavstolkning som dessutom bygger på en missuppfattning, eftersom termen ”upphör” som nyss visats kan uppfattas på fler än ett sätt. Metoderna för argumentation är alltså helt olika.

Anders Hultqvist definierade i sin avhandling det s.k. föreskriftkravet som ”mängden rimliga tolkningar”.[16] De nyss redovisade målen understryker det träffande i hans formulering. Spännvidden mellan de möjliga lösningarna medger också att jag besvarar mina inledningsvis ställda frågor.

15 Se RÅ 1994 ref. 31.

16 Se Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995, s. 332.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

Legalitetsprincipen avser att tillförsäkra den enskilde förutsebarhet och skydda från godtycke. Men de båda exemplen ovan understryker att kravet på lagstöd främst är en formell konstruktion. För att få ett sakligt, materiellt, innehåll krävs att de lagregler som ska tillämpas uppfyller ett bestämdhetskrav, dvs. att de är så preciserade att ett någorlunda säkert betydelseområde kan fastställas. Det är inte tillräckligt att man identifierar ett osäkert betydelseområde med sinsemellan motstridiga lösningar.

De båda exemplen visar emellertid att enighet om innebörden av legalitetsprincipen, sådan den uttrycks i 8 kap. 2 § p. 2 RF, förutsätter enighet om principerna för lagtolkning. Men det finns inga förutsättningar för sådan enighet eftersom rättskälleläran, som ska svara på om bestämdhetskravet är uppfyllt, är oreglerad.[17]

Legalitetsprincipen *uppfyller i själva verket inte sitt eget bestämdhetskrav.* Oenighet om huruvida kravet på lagstöd är uppfyllt är tvärtom ofta både möjlig och trolig. Sannolikheten för oenighet förstärks dessutom av att skatterätten och civilrätten skyddar olika intressen.

Slutsatsen blir att legalitetsprincipen, närmare bestämt kravet på lagstöd i det enskilda fallet för uttag av skatt, främst måste ses som en slags målsättning. Med de definitioner som jag angett i inledningen till denna artikel står det klart att legalitetsprincipen verkligen är mer princip än regel. Trots att den är lagreglerad framträder dess giltighet mest som en formalitet.[18] Dess funktion är att utgöra ett värde som understryker behovet av språklig *eller* systematisk anknytning till lagstiftningen.

17 Härmed avses dels användningen av rättskällor som förarbeten och praxis, dels s.k. rättskällefaktorer för värdering av källmaterial, t.ex. derogationsregler. Inkorporeringen av EU-rätten kan dock anses innebära att EUD:s praxis är bindande på ett sätt som HFD:s praxis inte är. En viss reglering av det nationella rättskällesystemet föreslogs av Grundlagberedningen men förkastades, se SOU 1972:15 s. 28 och 196. Dessa formaljuridiska frågor är naturligtvis intressanta i ett akademiskt perspektiv. De får dock mera sällan praktisk betydelse. Se dock RÅ 2008 ref. 24 vilket medförde s.k. tax treaty override som baserades på ett formellt rättshierarkiskt resonemang.

18 Resonemanget skulle kunna förstärkas med fler fall men utrymmet medger inte det. Det råder exempelvis inget uttryckligt analogiförbud i praxis, se RÅ 1992 ref. 76 (till fördel för den skattskyldige) respektive RÅ 1995 not. 83 (till nackdel för den skattskyldige). Ett annat färskt avgörande som hade passa bra i denna analys är HFD 2012 not. 48 där utgången ledde till snabb lagändring.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

7 KRITISK GRANSKNING AV LIKHETSPRINCIPEN I RÄTTSTILLÄMPNINGEN

I detta avsnitt ska likhetsprincipen i praxis granskas på motsvarande sätt som legalitetsprincipen i föregående avsnitt. Även här blir det bara fråga om några, närmare bestämt tre exempel. Dessa är dock fullt tillräckliga för att vissa slutsatser kunna dras i frågan om princip eller regel.

Det är knappast någon överdrift att påstå att svenska skattejurister historiskt och traditionellt mera sällan åberopat likhetsprincipen. Däremot har likformighet varit ett viktigt begrepp i lagstiftningsprocessen och i Skatteverkets verksamhet. På senare år har dock EU-rätten i mångt och mycket ändrat detta. Eftersom vår högsta prejudikatsinstans, EU-domstolen, har likhetsbedömningar som sin huvudsysselsättning är det väl ganska naturligt att likabehandlingsfrågor får större uppmärksamhet generellt.

I förhandsbeskedet HFD 2012 not. 19 var det fråga om huruvida fritt vivre i en klosterliknande miljö som arrangerades av Jehovas vittnen skulle vara skattepliktig. Skatterättsnämnden (HFD samma uppfattning) framhöll att inkomstslaget tjänst sedan skattereformen 1990 var ett uppsamlingsinkomstslag för alla inkomster som inte utgjorde kapital eller näring. Man konstaterade att något vinstsyfte inte var nödvändigt och förklarade med en kortfattad motivering, helt utan att beröra likabehandlingsproblematiken, att den sökande skulle beskattas för fritt vivre.

I min skiljaktiga mening framhöll jag följande. Enligt viss äldre kammarrättspraxis hade fritt vivre inom klostergemenskap ansetts skattefri. Den praxisen var i och för sig hänförlig till tiden före skattereformens utvidgning av inkomstslaget tjänst. Men Skatteverket anförde i det aktuella ärendet att fritt vivre och fickpengar var skattefria när de utgick till personer som i vad som kan karaktäriseras som klostergemenskap, och arbetet kunde ses som en följd av arbete som normalt är hänförligt till klostergemenskapen. Skatteverket framhöll också att man även efter skattereformen upprätthållit denna praxis ”åtminstone på så sätt att man inte verkar aktivt för beskattning av medlemmar i klostergemenskaper” (dnr 131 50179-10/5938). Det fanns därför som jag såg det en berättigad förväntning om motsvarande behandling.[19]

19 Se härtill Påhlsson, Robert, *Berättigade förväntningar i svensk skatterätt*, Svensk skattetidning 2010, s. 308–318 med där införda hänvisningar till annan litteratur.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

Det är uppenbart att man kan se detta på olika sätt. En möjlig argumentation bygger på att legalitetsprincipen omöjliggjorde likabehandling. En annan bedömning är att gemenskapen inom Jehovas vittnens anläggning inte var jämförbar med exempelvis katolska kyrkans kloster. Den kortfattade motiveringen medger ingen säker slutsats. Legalitetsprincipen är dock i första hand till för att skydda den enskilde, och inte för att undvika likformighet genom att ta det säkra före det osäkra och beskatta i ett svårt tolkningsfall. Det ligger därför nära till hands att uppfatta det som att det brast i jämförbarhet. Det måste väl ha varit uppenbart för alla bedömare att Skatteverket inte hade för avsikt att aktivt söka beskatta ”reguljära” kloster.

Jag måste naturligtvis acceptera att min uppfattning inte fick gehör. Mitt resonemang här visar dock på problemet med att jämförbarhet måste konstrueras och inte är ett objektivt konstaterbart faktum. Ytterst handlade frågan egentligen om vad som var att anse som arbete för egen räkning respektive för annan. Värdet av arbete för egen räkning faller utanför vårt inkomstbegrepp. Det är därför vi inte har uttagsbeskattningsregler i inkomstslaget tjänst. Gränsdragningen innehåller emellertid svåra värderingsbaserade moment, så som den sociala konstruktionen av begreppen hem och familj.[20]

I mitt andra exempel, förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 38, var frågan om enskilda näringsidkare skulle behandlas på samma sätt som aktiebolag med avseende på utbildningskostnader.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) införde 2006 ett krav på auktorisation i syfte att säkra kvalitet och kompetens bland medlemmarna. En medlem som hade viss högskoleutbildning kunde bli automatiskt auktoriserad. Den skattskyldiga redovisningskonsulten som bedrev sin verksamhet under egen firma saknade emellertid sådan utbildning. För att kunna behålla sitt medlemskap utan dispens och bli berättigad att ansöka om auktorisation genomgick hon viss utbildning som anordnades av SRF inom områdena beskattning, ekonomistyrning, handelsrätt och redovisning.

Frågan i målet var om utgifterna för denna utbildning skulle vara avdragsgilla i hennes näringsverksamhet. HFD slog fast att så var fallet, och tog i sin motivering sikte det som konsulten köpt för pengarna, nämligen utbildning som var avsedd att främja den befintliga verksamheten. För-

20 Se härtill Påhlsson, Robert, *Om arbete för egen räkning,* Retfaerd *1997 s. 27 ff.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

utsättningarna innebar inte, så som SKV menade, att det rörde sig om att förvärva en högre behörighet, dvs. en utvidgning av förvärvskällan med traditionellt skatterättsligt språkbruk.

I stället handlade det alltså om en näringsidkare som köpt utbildning. Eftersom denna utbildning var till nytta i verksamheten och dessutom saknade inslag av privat värde, så var den avdragsgill. Detta principiella synsätt framgår tydligt i HFD:s motivering.

Av rättsfallet kan man dra slutsatsen att den antagna nyttan normalt är avgörande för avdragsrätten även för en enskild näringsidkare. Det är i första hand en fråga för företaget självt att avgöra vilka kostnader som är relevanta för verksamheten.[21] Detta principiella kausalitetskriterium ansluter helt till vad som sedan länge allmänt ansetts gälla i för aktiebolag, och likhetsprincipen talar starkt för samma behandling av aktiebolag och enskilda näringsidkare även på denna punkt.[22]

Att fysiska personer och aktiebolag inte alltid likabehandlas i inkomstslaget näringsverksamhet framgår dock med särskild tydlighet i förhandsbeskedet HFD 2012 not. 57. I slutet av 1980-talet klargjordes i ett antal rättsfall att aktiebolag som köpte och sålde värdepapper i viss utsträckning skulle behandla sitt innehav som lager.[23] Sådan klassificering innebär bland annat att en värdering enligt lägsta värdets princip vid årets slut kan resultera i en avdragsgill nedskrivning.

För värdepapper som är kapitaltillgångar gäller som bekant realisationsprincipen, enligt vilken avdrag för förlust inte kommer i fråga förrän efter försäljning etc. Naturligtvis har ett antal faktorer under senare år påverkat dessa frågors betydelse, bland annat avskaffandet av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade aktier, men praxis är alltjämt relevant. Möjligheten för en fysisk person att genom vissa handelsvolymer uppnå värdepappersrörelse förkastades emellertid tidigt av HFD.[24]

I en ansökan om förhandsbesked framhölls ett antal omständigheter som skulle kunna föranleda en ändring i rättsläget, bl.a. ändrade mark-

21 Se RÅ 2000 ref. 31.

22 Givetvis är det också en fråga neutralitet på ekonomisk grund men denna fråga behandlas inte här. En helt annan sak blir det om den bedömda utgiften visar sig innehålla element av personliga levnadskostnader. Här råder ett absolut avdragsförbud och vid avsteg från detta riskerar inkomstbegreppet att erodera.

23 Se bl.a. RÅ 1988 ref. 45.

24 Se RÅ81 1:4 och RÅ 1981 Aa 12.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

nadsförutsättningar som numera råder för enskilda personers köp och försäljning av aktier för egen räkning.

SRN (HFD samma bedömning) hänvisade emellertid i en kortfattad motivering till befintlig praxis och fann inte skäl att hänföra verksamheten till rörelse. Innebörden av avgörandet är att fysiska personers värdepappersaffärer generellt ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Avgörandet ger uttryck för den pragmatism som garanterar att skattesystemet aldrig kommer att bli enhetligt och koherent. En arbetslös snickare som köper ett hus, snickrar på det och sedan säljer det, kan komma att anses bedriva byggnadsrörelse på denna ganska tunna grund. Miljardomsättningen i värdepapper kvalificeras dock som kapital om den inte bedrivs i aktiebolagsform.

Tillsammans understryker de tre avgörandena ovan att likhetsprincipen är en formell konstruktion. Det är uppenbart att det finns enighet om att lika fall ska behandlas lika. Likhetsprincipen är ett uttryck för en allmänmänsklig erfarenhet av vad som krävs för ett fungerande samhälle och civilisation.

Men den jämförbarhetsprövning som är en förutsättning för materiell likabehandling är en subjektiv operation där olika uppfattningar ständigt gör sig gällande. Är Jehovas vittnens gemenskap att jämställa med ett kloster? När är en verksamhet under enskild firma jämförbar med en verksamhet som bedrivs i aktiebolagsform? Det är uppenbart att likhetsprincipen inte levererar ett bestämt och klart svar i de tre exempel jag just anfört.

Hur ska detta förklaras? För legalitetsprincipens del var det rättskällelärans öppenhet som ledde till att principen inte uppfyllde sitt eget bestämdhetskrav. Likhetsprincipens problem är emellertid hänförligt till *verklighetsbedömningen, dvs. till subsumtionen av sakomständigheterna.*

Variationerna mellan olika individer, såväl när det gäller verklighetsuppfattning som ifråga om deras olika möjligheter att beskriva verkligheten, leder till slutsatsen att enighet och säkerhet i tillämpningen av likhetsprincipen helt enkelt är en orealistisk förhoppning.[25]

25 Jag har bara använt exempel från HFD i denna artikel. Det kan dock noteras att en av EUD:s mer betydelsefulla jämförbarhetskonstruktioner, den s.k. Schumackerdoktrinen, bygger på ett helt subjektivt (och inte objektivt som domstolen själv påstår!) val av olika kriterier. Det är dock inget konstigt i detta, eftersom likhetsbedömningar förutsätter subjektivitet. Se för en analys av Schumackerdoktrinen, Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Uppsala 2007 kapitel 5. För ytterligare en svensk beskrivning av likhetsprincipens möjligheter och begränsningar, se JO:s beslut 2009-09-28, dnr 5292-2008.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

Slutsatsen blir att även likhetsprincipen främst måste ses som en slags målsättning. Den är visserligen lagreglerad, men bara på en rent formell nivå. Dess materiella innebörd saknar den precision som utmärker en lagregel. Likhetsprincipen är därför, med de definitioner som jag angivit i inledningen till denna artikel, mer att betrakta som en rättsprincip än som en rättsregel.

8 SLUTSATSER

Undersökningen i artikeln leder till följande slutsatser. Legalitetsprincipen uppfyller inte *per se* sitt eget bestämdhetskrav. Likhetsprincipens egentliga innehåll utgörs av jämförelser som till sin natur är subjektivt baserade.

Den omständigheten att legalitets- och likhetsprinciperna är lagreglerade innebär därför inte att de kan förväntas fungera som typiska rättsregler. De är i själva verket så vaga och värderingsbaserade att de ändå måste karaktäriseras som rättsprinciper, vilka har till uppgift att vara värderiktlinjer. De kan vara till stor hjälp vid juridiska analyser men de avgör inte entydigt några fall själva.

Betyder det att man kan ta lätt på dem? Nej, naturligtvis inte. Legalitets- och likhetsprinciperna är kontrollstationer för god, förnuftig juridik. Tveksamma lösningar bör regelmässigt stämmas av mot dem. Underlåter man detta så kan det leda till misstag som skadar rättssystemets legitimitet, i betydelsen trovärdighet och systemacceptans. Det sagda understryks av den betydelse som numera ges diskrimineringsfrågor, både nationellt och inom EU.

Men till sist måste man väl fråga sig om inte hela denna analys är en fråga om truismer, om självklarheter? Kanske. Men det är skillnad mellan att bara påstå något, och att med en analys visa på ett förhållande. Det är lätt att tycka till, men insikt förutsätter reflektion. En annan sak är att man sedan kan ha olika uppfattningar.

9 BORTOM SLUTSATSERNA

De flesta med erfarenhet av svensk skatterätt i praktiken skulle nog hålla med om att likhetsprincipen inte alls är lika praktiskt betydelsefull som legalitetsprincipen. Kanske kan man till och med säga att det framstår som lite underligt, eller åtminstone överraskande, om likheten inför lagen åberopas i ett skatteärende. Däremot är det tämligen vanligt att legalitetsprincipen lyfts fram.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

Det är ett dock ett missförstånd att tro att legalitetsprincipen har ett försteg gentemot likhetsprincipen i rättshierarkisk mening. Principernas reglering har samma rättsliga status eftersom båda kommer till uttryck i grundlagsbestämmelser.[26] Det finns således inget givet svar på hur en regelkonkurrens mellan likhets- och legalitetsprinciperna ska lösas.[27] Icke desto mindre är jag övertygad om att legalitetskravet uppfattas som överordnat kravet på likabehandling.[28]

Mot detta för Sverige traditionella förhållande kan ställas att kärnan i EU-domstolens verksamhet faktiskt är att göra jämförbarhetsanalyser i syfte att undersöka om otillåten särbehandling föreligger. Dessutom, och det tänker man kanske inte så ofta på, är ett åberopande av rättspraxis faktiskt ett slags åberopande av likhetsprincipen. När jag åberopar ett rättsfall, är det för att säga att ett annat fall är så likt mitt föreliggande fall, att jag är berättigad till motsvarande bedömning.

Men vad beror det då på att likabehandlingsargumentet har en historiskt svagare ställning än legalitetsargumentet hos svenska jurister? Svaret kan kanske sökas med hjälp av begreppet rättstillämpning, sådant det har använts i rättsteorin. Med detta teoretiska synsätt består rättstillämpning dels av lagtolkning, dels av subsumtion (dvs. tolkning av verkligheten, sakomständigheterna).

Legalitetsfrågan är närmast ett uttryck för lagtolkning, medan jämförbarhetsbedömningen främst består av tolkning av verkligheten utanför lagen. Förmodligen är de flesta jurister på säkrare mark när det gäller den lagtolkning vars grunder vi internaliserar redan under juristutbildningen. Det finns viss grad av enighet om vår sociala konvention rättskälleläran. Därigenom tillförsäkras denna ett visst mått av samsyn, även om detta inte räcker för att legalitetsprincipen ska uppfylla sitt eget bestämdhetskrav (se ovan).

Inget motsvarande hjälpmedel finns för ”verklighetstolkning”. Det finns ingen gemensam rättskällelära för verklighetsbedömningar. Visst kan man luta sig mot praxis om sådan finns, men den som ska göra be-

26 Likhetsprincipen synes dock under vissa omständigheter vara överordnad genom EU-rätten Detta är dock en högst oklar fråga som bl.a. beror på räckvidden av kravet på EU-rättskonformitet, och jag utvecklar den inte här.

27 Man skulle t.ex. kunna se den ena principen som ”speciellare” än den andra men det låter kanske lite krystat.

28 Det kan också vara detta som fällde avgörandet i HFD 2012 not. 19 (se ovan).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23

dömningen har bara de egna sinnesintrycken, den egna erfarenheten och det egna intellektet att tillgå.

Legalitetsprincipens traditionella dominans över likhetsprincipen i vår tradition skulle således kunna förklaras med att skandinaviska jurister känner sig tryggare med lagtolkning än med ”verklighetstolkning”?[29] Men om detta kan vi inte veta något säkert.

Robert Påhlsson är professor i skatterätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet.

29 Det är nog bäst att inskränka reflektionen till skandinavisk tradition. Rättskulturella skillnader kan kanske leda till att den behöver nyanseras.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 09:52:23