Några anteckningar om det skatterättsliga skuldförhållandet

Av advokaten Frank Hallis Wallin.

Inledning

När vi talar om rättssäkerhet och rättsstat inbegriper vi i dessa begrepp alla de skilda mänskliga intressen, som rättsordningen avser att skydda.[1] Till de viktigaste rättsobjekten kan kanske äganderätten och den personliga integriteten räknas. Den som av rättsordningen härvid förklaras vara den berättigade, värjer sig för alla angrepp och kan påräkna rättsliga sanktioner mot den som bryter mot rättsreglerna. I begreppet rättsstat inbegripes också, att staten själv, när den uppträder som rättssubjekt i förhållande till medborgarna, måste underordna sig rättsordningens bud. Staten inträder då i egenskap av part — berättigad eller förpliktad — i ett rättsförhållande till den enskilde. Båda parter bör därför stå lika inför lagen. Den ene som den andre skall kunna begära rättsliga sanktioner för att realisera sin rätt, liksom rättighetens resp. förpliktelsens överensstämmelse med gällande rätt skall kunna prövas. Det är därför givetvis oundgängligt, att förhållandet mellan staten och den enskilde i gällande rätt beskrives på det sätt och rättsreglerna så tillämpas, att godtycke och rättsosäkerhet undvikes.

Frågan huruvida taxeringsprocessen är ägnad att effektivt tillvarataga båda parters intressen i de speciella rättsförhållanden, som uppkommer vid skattelagarnas tillämpning, föranleder fortfarande livlig diskussion. Även om de anmärkningar, som tidigare framställts,[2] inte längre — efter 1956 års taxeringsförordning — är lika motiverade, är nog de flesta överens om angelägenheten av en striktare anpassning av taxeringsreglerna till "allmänna" lagens rättegångsbalk.

Om man som advokaten *Sune Wetter*[3] beräknar, att de värden som i skatteprocessen står på spel, är större än sammanlagda värdet av processobjekten i alla andra ekonomiska rättstvister i vårt land, borde man också kunna kräva, att rättsordningen inrymmer en effektiv och ändamålsenlig skatteprocess. Den borde åtminstone ha uppmärksamt tillägnat sig alla de förbättringar till ökad rättssäkerhet, som proceduren i civil- och brottmål tid efter annan undergått.

Det finnes anledning antaga, att åtminstone en av orsakerna till de svårig-

[1] Jfr Ekelöf, Rättssamhälle och rättssäkerhet, SvJT 1942, s. 7 ff.

[2] T. ex. *Sundberg,* (Förvaltningsrättslig specialprocess, 1944, s. 95), som förklarar, att förhållandena är "uppenbarligen oförenliga med ens modesta krav på rättssäkerhet, och förfarandet blir, betraktat såsom rättsförfarande, mer eller midre parodiskt". *Westerberg* (Förvaltningsrättslig tidskrift 1946, hft 1, s. 6) konstaterar också, att "ofta omvittnat är ju, att taxeringsreformerna ännu icke lyckats skapa ett processuellt värdigt taxeringsförfarande". Den utredning om förvaltningsförfarandet, som *Herlitz* på sin tid verkställde (SOU 1946:69) visade för övrigt i sin helhet, hur angelägen en allmän revision till befrämjande av säkrare rättsprövning blivit inom förvaltningsrättens område.

[3] Tidskriften Balans, nr 1, 1949.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:25:38

heter som mött lagstiftaren på detta område är den bristande rättsliga bearbetningen av finansrätten, som därför intar en slags kvasijuridisk ställning bland rättsvetenskaperna. Det skatterättsliga skuldförhållandet har i svensk rätt i avseende på dess speciella egenheter aldrig ägnats den omsorg av vetenskapliga forskare, som kommit rättsförhållandena i privaträtten och straffrätten till del.

Övervakningen av det skatterättsliga området har sedan gammalt åvilat förvaltningsrätten. "Verwaltungsrecht bedeutet also die rechtliche Ordnung der Verhältnisse zwischen der verwaltenden Staate und den ihm dabei begegnenden Untertanen."[4]

Historiskt har uppgiften varit att omskapa det ur statens höghetsrätt framsprungna maktförhållandet till ett rättsförhållande, såväl i vad avser polisiära förfoganden som bestraffning och beskattning (s. k. ingreppsförvaltning). Den vägledande principen har därvid varit individens frihet inom ett område, som bestämmes genom säker normgivning och effektiv kontroll över rättsreglernas efterföljd.

Det förvaltningsrättsliga områdets omfång har nödvändiggjort en "ansvarsfördelning" beträffande de grupper av företeelser, vilka ur pedagogisk och vetenskaplig synpunkt med fördel kunnat särskiljas. Så angiver beteckningarna straffrätt, processrätt, förvaltningsrätt (i inskränkt mening) och finansrätt det väsentliga för varje område. På grund av de vedertagna rättsgrundsatsernas allmängiltighet undviker rättsteorin i regel dessa gränsdragningar; rättsordningens enhetlighet och rättsreglernas kongruens gör ett intimt samarbete mellan de olika disciplinerna nödvändigt.

Förutsättning för en progressiv rättsordning är givetvis, att samtliga rättsområden bearbetas efter gemensamma grundsatser. Det är då av vikt, att rättsvetenskapens intresse inte ensidigt riktas mot vissa delar av rättsordningen. Tyvärr måste nog sägas, att — som ovan nämnts — de centrala juridiska disciplinerna, såsom civilrätt och straffrätt, ägnats avsevärt större uppmärksamhet än de till "rättens gränsområden" hörande, såsom förvaltningsrätt och finansrätt. Följden har blivit, att maximer som "nulla poena sine lege" och "allas likhet inför lagen" genomförts förhållandevis ojämnt i beskattningsrätten.

Den knapphändiga juridiska bearbeningen av finansrätten får kanske främst tillskrivas det förhållandet, att det offentliga finansväsendets vetenskapliga behandling till långt in på 1900-talet nästan helt överlåtits till nationalekonomerna. Hur långsamt de rent finansrättsliga betraktelsesätten vunnit insteg är iögonfallande t. o. m. i tysk litteratur, där rättsvetenskapen annars är så rikligt företrädd. Juristernas bristande intresse för detta rättsområde kan måhända förklaras av svårigheten att överblicka och systematisera den heterogena och omfångsrika rättsbildningen.[5] Härtill kom skattelagar-

[4] Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, Del 1, sid. 13.

[5] "Det är ju ett allbekant faktum, att de lagar och förordningar, efter vilka förvaltningsmyndigheterna ha att rätta sig, ofta ej äro lika väl genomarbetade som den "allmänna lagen", utan att de ofta vimla av tolkningssvårigheter eller t. o. m. av motsägelser. Ej heller är RR:s praxis alltid konsekvent och vägledande; ofta kan den ej vara det just på grund av den vida handlingsmarginal, som de ifrågavarande förordningarna lämna myndigheterna". (Munktell, Rättegångskostnader i administrativ process, 1937, s. 42.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:25:38

nas omisskännliga särprägel av finansvetenskapliga maximer och postulat, som i förening med en halvt juridisk, halvt ekonomisk begreppsbildning var förhållandevis otillgänglig för juridiska metoder.

Från sekelskiftet är emellertid att nämna *Mayers* berömda arbete "Deutsches Verwaltungsrecht", vari även finansrätten skisserats efter juridiska grundlinjer, och *Fleiners* "Institutionen des deutschen Verwaltungsrecht", varifrån den bekanta grundsatsen "die gesetzmässige Verwaltung" härleder sig. Det vill dock synas — åtminstone för finansrättens del — som om deras läror inte trängt särdeles långt utanför de tyskspråkiga länderna (Tyskland, Österrike, Schweiz). Där finnes emellertid för den intresserade från åren omkring 1900—1930 en omfattande finansrättslig litteratur, vari skatteskuldförhållandets konstruktion och utvecklingsstadier ingående behandlats. Bland författarna märkes *Blumenstein,* vars "Schweizerisches Steuerrecht", en framställning av den allmänna finansrätten, för några år sedan utkommit i en ny upplaga. Vidare kan nämnas en hel rad namn sådana som Hensel, Merk, Schneider, Bühler, Schranil, Mirbt, von Myrbach, Nawiasky o. s. v., av vilka några behandlat förvaltningsrätten i dess helhet och som här uppräknats utan rangordning. I detta sammanhang kan för svensk rätts del nämnas *Seve Ljungman,* ehuru han säkert icke vill sammanblandas med de företrädare för den s. k. begreppsjurisprudensen, som ovan uppräknats. Han har emellertid i sitt arbete "Om skattefordran och skatterestitution" (1947) anslagit ett helt nytt ackord i svensk finansrätt genom att genomgående anknyta sin framställning till besläktade civilrättsliga begrepp. Ljungman har företrädesvis behandlat den fixerade skatteskulden. Beträffande skattefordrans uppkomst kan nämnas *Dag Helmers,* som i sin avhandling "Kringgående av skattelag" (1956) anknutit den finansrättsliga begreppsläran till de civilrättsliga instituten.

Även om man — såsom Ljungman synes mena[6] — mycket väl kan vara den tyska begreppsjurisprudensen förutan, måste det emellertid beklagas, att svensk finansrätt fortfarande saknar en "allmän del" i juridisk dräkt. Om skatterätten inte anknytes till vedertagen juridisk metodik, torde nämligen de brister, som för närvarande uppenbart vidlåder detta rättsområde, svårligen kunna elimineras. En systematisk gallring i skattelagarnas djungel skulle också göra hela detta rättsområde lättare gripbart, åtminstone för alla dem, som i sin dagliga gärning har att ta befattning med skattefrågor. Genom en finansrättslig uppdelning av skatteformerna skulle även partställningen lättare kunna skärskådas och tillrättaläggas.[7] Med hänsyn till den kasuistiska natur, som skattelagstiftningen fått, skulle inte minst skattedomstolarna behöva stödet av system och juridisk stringens i finansrätten.

---

[6] Ljungman (a. a. sid. 20) förklarar dock: "Därmed vare icke sagt, att begreppsjurisprudensen skulle utgöra något slags monstruöst vidunder, som i alla situationer borde bekämpas. En del av vad som med en begreppsjuridisk metod förloras i smidighet och anpassning efter de aktuella livsbetingelserna, vinnes åter i form av större fasthet och klarhet vid tillämpningen. Särskilt för skattelagstiftningens del äro de sistnämnda vinsterna synnerligen eftersträvansvärda — — —."

[7] "And yet, just at a time when a more delicate and perfect machinery of assessment is required, a modern democracy contents itself with a clumsy and outlived mechanism, which is bound to give dissatisfaction." (Seligman, Essays in Taxation, 1921, sid. 391.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:25:38

Från maktförhållande till rättsförhållande i svensk beskattningsrätt

Allt eftersom den statliga förvaltningsapparaten komplicerades visade sig den avkastning, som konungens privata gårdar lämnade otillräcklig för bestridande av statens utgifter. De enskilda medborgarna ålades då tvångsvis att — förutom olika slag av arbetstjänst — prestera vissa tillskott i form av allehanda nyttigheter. Det var ännu endast fråga om helt sporadiska pålagor, som utkrävdes för vissa ändamål och företrädesvis då för militära företag.

Med tiden blev dessa utskylder allt mera regelbundna, och det torde ha varit med det fiskaliska intresset lika förenligt som för de skattskyldiga angeläget, att stadgade former för pålagornas utgörande tillskapades. Det låg därvid närmast till hands att periodisera utskylderna, något som dels tillförsäkrade staten kontinuerliga ekonomiska bidrag från medborgarna, dels för dessa angav gränserna för vad staten under en viss tidsperiod kunde väntas kräva.

Det föll sig naturligt, att de mera betydande skatterna utkrävdes en gång om året. Åkerbruket, som var den viktigaste näringsgrenen, var också beskattningens huvudsakliga underlag. Jordbrukets hushållningsår bestod av en produktions- och en konsumtionsperiod. När båda avräknats mot varandra framkom överskottet. En större eller mindre del av detta måste årligen offras för statliga ändamål.[8]

Den konungens rätt till årliga "laga" utskylder, som kan spåras långt tillbaka i vår historia, var emellertid i sin första gestaltning endast en del av de statliga anspråk av skattenatur, som ställdes på medborgarna. Härtill kom konungens s. k. höghetsrättigheter och rätt till "särskilda hjälper", varom såväl Magnus Erikssons och Kristoffers landslag som Stadslagen stadgade. Även om de extraordinära skatterna inte kunde påläggas utan hänsyn till den skattskyldiges prestationsförmåga, låg i detta skattesystem en ständig osäkerhet för medborgarna. Makten gick före rätt och rättvisa. Genom det bristfälliga uppbördsförfarandet lämnades också godtycket vid skatteindrivningen fritt spelrum.

Om någon taxerad inkomstskatt i vedertagen mening kan man inte tala under denna tid. De skatter som träffade jordbrukets avkastning var schablonmässigt beräknade. Avkastningen under ett år blev, som nämnts, den naturliga utgångspunkten för beräkningen av jordbrukets skattekraft och bestämmande av prestanda till den lokala och statliga förvaltningen. För detta ändamål blev taxeringar nödvändiga, och redan på 1400-talet förekom i vårt land årliga "skattläggningar". Genom fastställande av den årliga s. k. jordeboksräntan sökte Gustaf Wasa i samband med registrering av de svenska jordegendomarna ytterligare kartlägga det viktigaste skatteobjektet, jorden, och utröna dess årliga skattekraft.[9]

Trots de lovvärda försöken att med det allmänna rättsmedvetandet införliva årliga skatteanspråk i stadgade former, blev bristerna i det rådande, allt mer komplicerade skatesystemet allt mer besvärande

[8] Jfr Aschehoug, Avkastning og indtægt, Statsøkonomisk Tidskrift 1898, sid. 212.

[9] Vid sidan av jordbeskattningen förekom under medeltiden även olika slag av personella, produktions- och förmögenhetsskatter. Några av dem utgjorde tillfälliga pålagor, andra var årliga utskylder, även om storleken och objekten växlade.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:25:38

och kraven på en allmän och rättvist fördelad beskattning allt starkare.[10] Så småningom (Karl IX) stadgade sig också grundsatsen, att riksdagen allena ägde att besluta om extraordinära skatter; de årliga utskylderna var däremot sedan länge i princip accepterade. Den schablonmässiga taxeringsmetoden levde dock kvar även i det klasskattesystem, som innehöll "grunden för och fröet till"[11] den direkta beskattning, som sedermera gick under namnet av allmän kontribution eller allmän bevillning.

Ett allvarligt försök att i Sverige införa en ren inkomstskatt och därmed tillskapa en "rättvis" skatteform, gjordes genom 1810 års bevillningsförordning, alltså knappt mer än tio år efter det William Pitt i England gestaltat en liknande skatteform. Skatten utgick på den sammanlagda nettoinkomsten, sådan denna deklarerats av de skattskyldiga, enligt en progressiv skala. "Rikets Ständer förklarade nämligen, att de i betraktande därav att de förra bevillningsförordningarna numera varken skulle hava medfört ett efter varje medborgares förmåga och omständigheter lämpat beskattningssätt eller uppfyllt ändamålet nödiga tillgångars anskaffande prövat skäligt bestämma andra och nya grunder."[12] Liksom Pitt fann emellertid Rikets Ständer, att skatten inte inbringade vad man hoppats på. Beskattningsmetoden övergavs därför som i England redan efter ett par år och efterträddes i båda länderna av ett system av självständiga avkastningsskatter med vissa inkomstskattemoment.[13] Om man frånser den påtagliga orientering mot en ren inkomstskatt av modern struktur, som kan förmärkas i 1861 års bevillningsförordning och de på denna förordnings principer byggda bevillningsförordningarna 1880 och 1883, dröjde det emellertid ända till 1902, innan den 1810 prövade beskattningsformen ånyo kom till användning. 1902 års förordning om inkomstskatt "införde för första gången på ett mera varaktigt sätt i vårt beskattningssystem på en självdeklaration grundad allmän progressiv inkomstskatt, som avsåg att träffa den samlade nettoinkomsten".[14]

Vår beskattnings historia — här refererad i grova drag — visar sålunda bl. a., hur kampen mellan statens och den enskildes intressen framtvungit en ständigt fortgående revision av skatteformer och beskattningsmetoder. Samtidigt beskrives den gradvis skeende utvecklingen från maktförhållande till rättsförhållande i beskattningen. Maktspråket utvecklade sig från fogdevälde och kasuistiska avgöranden till abstrakta regler med sanktioner, något som föranleddes av såväl befolkningens tillväxt och det ekonomiska livets differentiering som kravet på en rättvis fördelning av skattebördan och rättsenlig skattläggning. Statens maktställning dominerade emellertid länge relationen mellan statsorganen och den enskilde, varvid skattens ändamål — att bereda staten

[10] Rydin, Det svenska skatteväsendets utveckling, 1882, sid. *27*: "Den beskattning, som erhållit karakter af ett stående skattesystem, var ej skyddad emot utpressning eller förhöjning utöfver hvad lag bestämt. Skattebeloppen ändrades genom fogdars och förläningsmäns tilltagsenhet eller öfvertalningsförmåga, och nya pålagor synas hafva tillkommit utan någon annan grund än uppbördstagarnes godtycke — — —."

[11] Rydin, a. a. sdi. 75.

[12] Rydin, a. a. sid. 303 f.

[13] Beträffande inkomstskattens historia i England, se t.ex. Jähnke, Die deutsche und die englische Einkommenbesteuerung, Berlin 1935.

[14] Eberstein, Om skatt till stat och kommun, 1929, sid. 130.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:25:38

största möjliga inkomster — fick rättfärdiga missgreppen. Den framväxande folkrepresentationen och dess exklusiva bevillningsrätt förmådde icke i och för sig eliminera den enskildes rättslöshet vid skattereglernas tillämpning.[15] Härför fordrades en hundraårig utveckling i anslutning till rättsstatens framträngande[16] och ett flertal maktelement dröjer fortfarande kvar.

Rättsförhållandets allmänna struktur.

För svensk rätts vidkommande har genom RF § 57 den materiella skattelagstiftningen nogsamt förbehållits "svenska folket". De särskilda kvalifikationer, som sålunda uppställts för giltigheten av de rättssatser, som reglerar beskattningen, har — som det starkaste uttrycket för statsviljan — avsetts att förhindra godtyckliga ingrepp från andra statsorgans sida i den enskildes ekonomiska rättssfär. Den självständiga förordningsmakt, som på detta område kan tillkomma Konungen, grundar sig enbart på särskilda medgivanden i lagar och förordningar. Ifråga om skattelagstiftningen tillkommer sålunda riksdagen överhuvud taget allt, som är av beskaffenhet att inverka på prestationsplikten.[17] Då lagbundenheten är en oavvislig princip vid all rättstillämpning — "lagen är förvaltningens herre" — är uteslutna alla andra rättsgrunder för beskattning än de i lag angivna. Skattskyldigheten är en *obligatio ex lege*.[18]

I skattelagarna träder självfallet de materiellt-rättsliga reglerna om skattskyldighet i förgrunden, ty dessa angiver, vem som är förpliktad att utgöra skatt, d. v. s. skattegäldenären, samt vilka rättsliga och ekonomiska fakta, som måste föreligga för att ett skatteskuldförhållande skall uppkomma, vidare i vilken relation skattegäldenären och den beskattade ekonomiska företeelsen skall stå till varandra, samt slutligen — dock inte alltid — med vilket belopp skatten skall utgå, när förutsättningarna för skattskyldighet föreligger.

Dessa regler meddelas i likhet med rättsnormer över huvud taget i abstrakt form. En konkret skatteobligation med bestämda parter och bestämd prestation uppkommer sålunda inte, förrän i det enskilda fallet föreliggande fakta subsummerats under lagregeln. Då en sådan konkretisering vid de flesta skatteformer skall ske i en rättsligt bestämd ordning, uppkommer — jämte ett *materiellt rättsförhållande* eller t. o. m. utan att ett sådant behöver föreligga — även ett *formellt rättsförhållande* (s. k. biförpliktelse) mellan staten och den enskilde.[19]

I detta avseende föreligger en markerad skillnad mellan privaträttslig och offentligrättslig obligation. Sålunda uppkommer en civilrättslig obligation i allmänhet genom parternas fria dispositioner; köpare och säljare, borgenär och låntagare är i och med rättsförhållandets uppkomst bestämda liksom förpliktelsens resp. rättighetens innehåll. Den på en

[15] "In absolutism there is a lack of law and of constitutional restrictions; in a democracy, like that of the United States, for example, which is the classic home of onestitutional limitations, the danger lurks not in the law, but in the administration of the law; — — —." (Seligman, Essays in Taxation, 1921, sid. 390.)

[16] Se härom Blumenstein, Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht, i Festgabe für Eugen Huber, 1919, sid. 205 ff.

[17] Se t. ex. Malmgren, Sveriges Författning II, 3:e häftet, sid. 78 ff.

[18] Jfr Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrecht, 2. Aufl., 1912, sid. 366. Jfr Ljungman, a. a. sid. 21 f.

[19] Jfr Blumenstein, a. a. sid. 205 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:25:38

offentligrättslig titel grundade prestationsplikten förutsätter däremot icke sällan ett vidlyftigt fastställelseförfarande. Vad särskilt beskattningen angår, försvåras detta förfarande av den enskildes motvilja mot statliga ingrepp i hans rättssfär. Den förpliktade måste därför ibland uppsökas eller under straffhot tvingas att själv framträda.[20]

Skattskyldigheten anknytes alltid till en ekonomisk företeelse, som ur finanspolitiska synpunkter ansetts lämplig som grund för ett statligt skatteanspråk. Vilken denna ekonomiska företeelse är, blir sålunda närmast ett finansvetenskapligt spörsmål. Även för finansrätten har emellertid frågan i flera avseenden betydelse. Särskilt gäller detta frågan, vilka skattskyldighet grundande ekonomiska fakta skall anses omfattade av nyskapade rättsnormer.[21] Vidare är för finansrätten viktigt att konstatera, till vilket faktum (eventuellt i ett ekonomiskt förlopp) skattskyldigheten knutits, eftersom därav kan slutas, när den abstrakta skatteplikten uppkommer. Vid denna tidpunkt uppstår nämligen — åtminstone såvitt angår de "indirekta" skatterna — skyldighet att konkretisera skatteanspråket, oavsett om denna konkretisering i första hand åligger staten-borgenären eller den enskilde-gäldenären.[22] Här bör också anmärkas, att den abstrakta förpliktelsen föreligger, även om den icke skulle i det enskilda fallet behörigen konkretiseras, t. ex. genom underlåten uppgiftsskyldighet. Till följd härav innehåller exempelvis reglerna om eftertaxering den bestämmelsen, att rätten till sådan taxering preskriberas men icke förrän fem år "efter det år, då taxeringen rätteligen bort verkställas i första instans".[23]

Med avseende å förfarandet vid skatteobligationens konkretisering kan, som ovan antytts, *tvenne huvudtyper* av skatteformer särskiljas. De skall här åskådliggöras med ett par exempel.

1. Enligt 17 § KL utgår kommunal inkomstskatt för inkomst av tjänst. "Angående taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering" hänvisar 1 § till gällande TF. Däri stadgas i 1 § att taxering till beskattning enligt bl. a. KL verkställes "i den ordning nedan stadgas". Efter redogörelse för taxeringsorganisationen meddelas regler för de enskildas skyldighet att lämna deklarationer och andra uppgifter till ledning för egen eller annans taxering. Av dessa bestämmelser framgår bl. a. att fysisk person, som under beskattningsåret haft inkomst av tjänst till belopp som uppgått till minst 1.200 kronor, är skyldig att senast den 15 februari taxeringsåret utan anmaning avlämna självdeklaration enligt visst formulär. Den taxering, som därefter äger rum, har dessförinnan förberetts bl. a. genom att PN fastställt anvisningar för årets taxering, varjämte fastighetslängd, inkomstlängd, förmögenhetslängd, mantalslängd,

[20] Jfr härom Meisel, Unrecht und Zwang im Finanzwesen, Finanzarchiv V, 1888, som anser, att en "finanslag" endast kan begära två ting: 1) prestationen, 2) uppmärksamhet på den formella finansordningen.

[21] Se härom Eberstein, a. a. 91 ff.

[22] Ljungman (Om skattefordran och skatterestitution, 1947, sid. 17 ff.) polemiserar mot Eberstein i denna fråga.

[23] "— — — eferttaxeringen — — — en åtgärd, varigenom ett tidigare uppkommet, statligt fordringsanspråk i senare ordning än vanligt slutligen realiseras." (Sandström, Om taxering för inkomst eller förmögenhet, 1940, sid. 206.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:25:38

föregående års deklarationer m. m. överlämnats till TN.

TN skall "verkställa taxering" av de skattskyldiga. Taxeringen, som är en "i beskattningssyfte företagen prövning av storleken av en persons inkomst eller förmögenhet ävensom, i förekommande fall, påförandet av taxerad inkomst eller taxerat belopp samt uträknandet av beskattningsbar inkomst eller beskattningsbart belopp",[24] förlöper som en slags process mellan parterna, varvid den berättigade närmast representeras av ordförande, kronoombud eller taxeringsassistent och den förpliktade genom inlämnade skrifter, främst självdeklarationen; den skattskyldige är dock berättigad att företräda inför nämnden för att lämna upplysningar, liksom han skall som regel beredas tillfälle yttra sig, om anledning förekommer att avvika från deklarationen. Ordföranden, som i likhet med övriga funktionärer principiellt är opartisk,[25] har bl. a. att granska deklarationer, uppgifter och andra handlingar samt att i övrigt "utöva kontroll till ledning för en noggrann och tillförlitlig taxering". Nämndens taxeringsbeslut skall med angivande av taxeringens belopp och den skattskyldiges namn införas i taxeringslängder (68 §).

Sedan taxeringsarbetet avslutats sker debitering genom att debetsedlar utskrivas och tillställas vederbörande skattskyldiga. Först genom denna åtgärd framträder det från och med den skattepliktiga inkomstens förvärvande latenta skatteanspråket som en *konkret skatteobligation* med namngiven gäldenär och bestämd prestation.[26] Ehuru taxeringsprocessen endast är ett led i förfarandet — mantalsskrivning, uppbörd, indrivning och redovisning är andra åtgärder i samma syfte[27] — är den dock med hänsyn till utredningens omfattning och utredningsmetoden ett karaktäristikum för den grupp av skatter, varom här är fråga.

Självfallet bör det för finansrättslig systematik vara av intresse att rättsförhållandet mellan parterna konstruerats på olika sätt vid olika skatteformer. Den gängse uppdelningen av skatterna i "direkta" och "indirekta" har därför ur rättslig synpunkt litet eller intet värde. Vad som hos den nyssnämnda gruppen är av intresse är att förfarandet har karaktären av en utredning, som avslutas med en förvaltningsakt, varigenom ett bestämt rättssubjekt (i regelfallet) förpliktas att på viss tid och plats erlägga ett fixerat penningbelopp. *Mayer* anger denna skatteforms särdrag på följande sätt:[28]

[24] Sandström, a. a. sid. 62.

[25] Sundberg, a. a. sid. 85, anser, att TO har "en odiös dubbelställning av på en gång domare och åklagare, d. v. s. bevakare av kronans intresse".

[26] Uppgiftsskyldigheten grundar ett pliktförhållande, som bygger på en presumerad skatteplikt men som inte i och för sig indicerar någon skattskyldighet. Vid taxeringen kan ju nämligen visa sig, att avdragsgilla poster jämte ortsavdrag o. s. v. reducerar inkomstbeloppet i sådan grad, att någon beskattningsbar inkomst inte återstår. Någon konkret skatteskuld uppkommer följaktligen inte, utan det genom uppgiftsskyldigheten uppkomna pliktförhållandet upplöses, så snart icke-skattskyldighet konstaterats. (En liknande legal presumtion för skatteplikt grundar skyldigheten att vid inkomster av viss storlek redan vid inkomstens förvärvade genom löneavdrag eller på annat sätt under beskattningsåret deponera vissa belopp såsom säkerhet för skatten, s. k. källskatt, vilka belopp sedermera efter taxeringen helt eller delvis återställes resp. helt eller delvis gäller som likvid för den genom taxering fastställda skatteskulden.) En faktisk skattskyldighet, ehuru abstrakt, inträder däremot när inkomsten under beskattningsåret uppnått skattepliktig höjd. Enär den materiella prestationen, skatteskuldens gäldande, inte kan äga rum förrän taxering och debitering verkställts, är skatteskulden i dylikt fall latent.

[27] Sandström, a. a. sid. 64 ff.

[28] Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 2. Aufl., sid. 325.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:25:38

”Dort ist alles zugespitzt auf den entscheidenden Verwaltungsakt, der sorgfältig vorbereitet und mit gründlicher Prüfung erlassen werden soll; Behörden, zum Teil in kollegialer Verfassung, dazu ehrenamtliche Vertreter der beteiligten Volkskreise leisten die Hauptarbeit, unterstützt von einem Heer von Schreibern und Rechnern.”

Enligt den av Mayer tillskapade terminologien benämnes skatteformerna inom denna grupp ”Veranlagungssteuern”, vilka i stort sett sammanfaller med de ”direkta” skatterna.

Den andra huvudtypen av skatteformer kan tecknas med följande exempel.

2. Enligt KF 1908 angående en särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper skall vid sådan transaktion skatt utgå med ett i förordningen fixerat belopp. Beskattningen knytes till en avräkningsnota, som ”skall upprättas samma dag, som köp- eller bytesavtal avslutas” av säljare, köpare eller förmedlare, resp. den ene av kontrahenterna eller förmedlaren vid byte. Avräkningsnotan skall av den skattskyldige förses med en mot skattens belopp svarande stämpel, som kan inköpas å postanstalt. Skattebeloppet anges tariffmässigt i förordningen. Primärt ansvarig för skattens behöriga utgörande är den, som är ”pliktig upprätta avräkningsnota”. Kontroll över förordningens efterlevnad utövas av bank- och fondinspektionen.

För denna skatteform är utmärkande, att en konkret skatteskuld uppkommer omedelbart när de rättsfakta föreligger, till vilka förordningen knutit skattskyldigheten. Denna fastställes av den förpliktade själv under straffansvar utan den berättigades medverkan. Vem gäldenären är, intresserar sålunda inte borgenären. ”Erst wenn irgend etwas nicht in Ordnung geht”, måste gäldenären framträda. Att en dylik skatt inte kräver någon föregående förvaltningsakt för att uppnå exigibilitet, måste givetvis ur finansrättslig synpunkt vara av särskilt intresse. Ofta ligger i stället tyngdpunkten i förfarandet i indrivning och kontroll, som uppdragits åt härför lämpade statsorgan; detta ligger emellertid i och för sig utanför gestaltningen av skatteskuldförhållandet. Dessa skatteformer benämnes av Mayer ”unmittelbar zu erhebende Steuern”. De sammanfaller i stort sett med de s. k. indirekta skatterna.

Även i den lagtekniska utformningen av skatteförfattningarna avspeglar sig — ehuru ingalunda konsekvent — anförda skillnader mellan ”taxerade” skatter och ”omedelbara” skatter. Sålunda har t. ex. området för skönsmässiga avgöranden givits en avsevärd omfattning i inkomstskattelagarna. Skönets rättsgrund är s. k. generalklausuler såsom ”bokföringsmässiga grunder”, ”ömmande omständigheter” o. s. v. Inkomstbegreppets innehåll är för övrigt högst obestämt; ett ofta anfört exempel är den oklara gränsen mellan kapital- och driftsförlust. Bristerna i den kodifierade rätten elimineras, åtminstone delvis, av kontinuerlig rättsbildning genom praxis. Samspelet mellan parterna i taxeringsprocessen och beskattningsdomstolarnas rättsliga kvalifikationer borde därvid erbjuda betryggande garanti mot skönets urspåring.

Med hänsyn till de ”omedelbara” skatternas ovan skisserade konstruktion undviker lagstiftaren beträffande dessa i görligaste mån generalklausuler. När mera betydande tolkningssvårigheter förutses, hänvisas ibland till ett lagförklarande organ (t. ex. Statskontoret och Centrala omsättningsskattenämnden, vars främsta

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:25:38

uppgift på sin tid var att tolka begreppet "butikshandelsvaror"). I hithörande författningar dominerar emellertid bestämda begrepp med entydig innebörd, varigenom risken för meningsskiljaktigheter mellan uppbörds- respektive kontrollmyndigheten och den enskilde bör vara obetydlig.

Möjligheten att för denna skattegrupp uppställa klara lagregler med lätt definierbara begrepp sammanhänger med skatteobjektens natur. Dessa är nämligen merendels "substansbegrepp" (i motsats till de specifika rättsbegreppen) såsom vin, kaffe, tobak, margarin o. s. v. I flertalet fall är begreppet fullt bestämt genom gängse språkbruk, i vissa fall fordras den beskattade branschens fackkunskap. Genom en enkel uppräkning av dylika substanser anger lagstiftaren området för den objektiva skatteplikten. För den enskilde inskränker sig sålunda uppgiften till en rent logisk subsumtion av det föreliggande konkreta fallet under lagregeln.[29] I motsats härtill står de relativt komplicerade ekonomiska företeelser, som är de taxerade skatternas föremål och som därför kräver ett långt mera kvalificerat fastställelseförfarande.

Till den betydelse, som de olika skatteformernas särdrag har för en rent finansrättslig gruppering, återkommer jag i annat sammanhang.

[29] Jfr Hult: Regel, Standard och Skön, Festskrift för Stjernberg, sid. 128 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:25:38