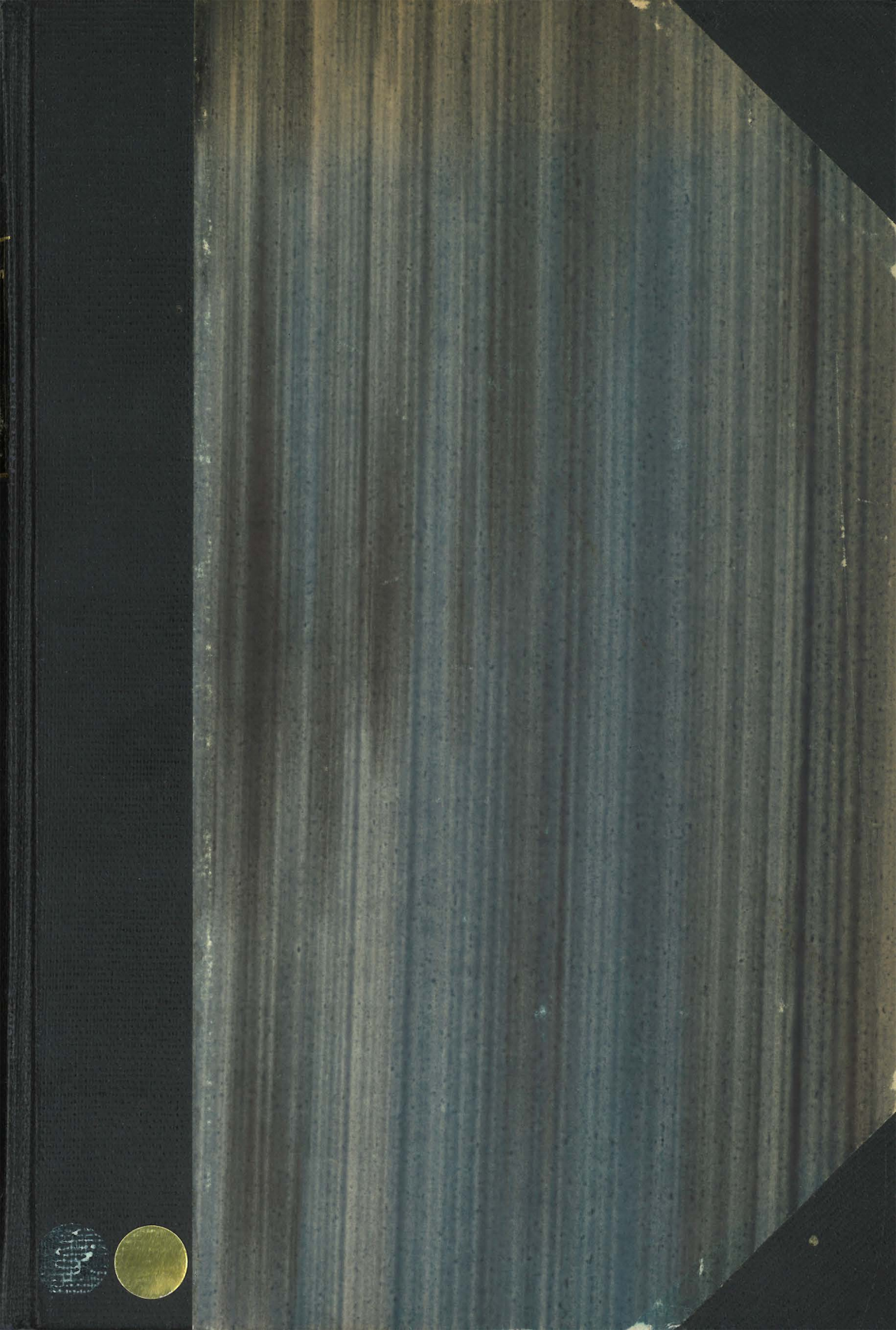




Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv>

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

- Kopiera och vidaredistribuera materialet oavsett medium eller format
- Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

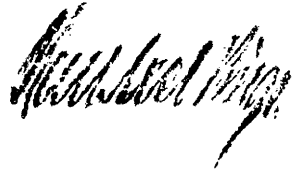
- Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.
- Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.
- Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att göra något som licensen tillåter.

Se även information på

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv>

•

OM SKATTEFORDRAN OCH
SKATTERESTITUTION



OM SKATTEFORDRAN OCH SKATTERESTITUTION

av

SEVE LJUNGMAN

ALMQVIST & WIKSELLS BOKTRYCKERI AB

UPPSALA 1947

G Ö S T A E B E R S T E I N

tillägnas detta arbete

Förord.

Föreliggande ämne — som i avsevärd utsträckning hänför sig till gränsområdena mellan finansrätt och privaträtt — har i svensk litteratur icke tidigare upptagits till monografisk undersökning. Sistnämnda förhållande i för-
ening med den jämförelsevis korta tid, som stått mig till buds för arbetets fullbordande, har måhända föranlett en viss variation i den utförlighet, varmed ämnets olika delar behandlats. Det är min förhoppning, att framställningen dock skall kunna giva en tillförlitlig helhetsbild av det genomgångna rättsområdet.

Svårigheten att i önskad omfattning erhålla tillgång till utländsk juridik från senare tid — i den mån en sådan litteratur överhuvud existerar — har även beträffande detta arbete gjort sig kännbar. Vad tysk rätt angår, har jag dock med avsikt stannat för att endast beakta rättstillståndet fram till 1930-talet. Den därefter följande utvecklingen torde nämligen — i motsats till vad tidigare var förhållandet — knappast ha utövat något inflytande på svensk skatterätt. Även beträffande schweizisk rätt har emellertid tyvärr endast framställningar från årtiondet före 1930 funnits att tillgå. Det sålunda föreliggande materialet synes icke förty — jämte de nordiska grannländernas rätt fram till senaste tid — erbjuda avsevärt intresse ur komparativ synpunkt. Så lär däremot knappast vara förhållandet med fransk och anglosaxisk skatterätt, av vilka särskilt

den senare i grundläggande frågor företer en från vår skattelagstiftning helt avvikande bild.

För att underlätta arbetets användbarhet har jag sökt göra innehållsregistret så utförligt, att praktikens män med ledning därav skola kunna återfinna just de spörsmål, som för ögonblicket intressera dem. Ett register över åberopade rättsfall är även avsett att tjäna samma ändamål.

Djursholm den 30 september 1947.

Seve Ljungman.

Inledning.

Ofta reses inom den finansrättsliga litteraturen kravet på att finansrätten skall markera sin egenart såsom en självständig del av den offentliga rätten. Försåvitt härmed endast avses att inskräpa betydelsen av en fristående finansrättslig forskning, finnes naturligtvis intet att häremot erinra. Men programmet i fråga syftar utan tvivel längre. Man har ansett sig kunna urskilja en sammanhängande rättslig grundsyn, som vore säregen just för finansrätten. I schweizisk och tysk rätt ha dessa strävanden läroboksmässigt t. o. m. tagit formen utav en finansrättens allmänna del, vars författande f. ö. för tysk rätt i hög grad underlättats genom tillkomsten år 1919 av en rikslagstiftning angående de allmänna skatterättsprinciperna, Reichsabgabenordnung. Även i Willgrens framställning av Finlands finansrätt möter en dylik allmän del, i det väsentliga tillskuren efter schweiziskt och tyskt mönster.

Nu vill väl ingen förneka betydelsen av att söka utforska de allmänna principer, som till äventyrs kunna spåras bakom skatteförfattningarnas brokiga mångfald. Tvärtom ter sig en sådan uppgift såsom väsentlig för den finansrättsliga forskningen. Men det lär nog kunna ifrågasättas, om man icke stundom — i förklarlig iver att bryta mark för en ny juridisk disciplin — varit alltför benägen att finna för finansrätten säregna principer, även då man i själva verket rört sig på juridikens allfartsvägar. Särskild möda synas vissa tyska författare ha nedlagt på att förvisa de privaträttsliga tankegångarna från finansrättens område. Man gör gällande, att rättsförhållandet mellan staten och den skattskyldige måste betraktas såsom ett förhållande

mellan över- och underordnad, »Gewaltverhältnis», och att civilrättsliga principer redan på grund härav icke kunna komma i tillämpning.¹ Gentemot dylika uppfattningar stå visserligen uttalanden av andra författare, vilka lägga något större tonvikt på det obligationsrättsliga momentet i det skatterättsliga fordringsförhållandet, men även dessa författare sätta dock de offentligrättsliga synpunkterna i första rummet.² För tysk rätt har måhända denna fråga om skatteförhållandets rubricering en speciell positivrättslig betydelse, bl. a. då det gäller att tillämpa eller icke tillämpa BGB:s för alla upptänkliga situationer avfattade regler. Vad däremot vårt eget land beträffar, torde gränsdragningen mellan offentlig och privat rätt icke hava avsatt några nämnvärda spår i positiv lag.³ I den mån en sådan gränsdragning överhuvud låter sig teoretiskt genomföra, ligger sålunda dess betydelse främst på det systematiskt-pedagogiska planet. För finansrättens del kunde också vara frestande att — såsom sker i Ebersteins framställning av skatteläran⁴ — lämna rubriceringsfrågan därhän och blott inrikta sig på en beskrivning av det faktiska rättsläget. Det har emellertid i och för sig ett vetenskapligt intresse att utreda, i vad mån grundstenarna i den finansrättsliga byggnaden härröra från den offentliga eller den privata rättens tankevärld — ty att dessa båda världar åtminstone existera såsom en ideologisk verklighet, lär icke kunna bestridas.

¹ Se t. ex. Bühler, s. 85 ff., med hänv. (bl. a. till sådana förvaltningsrättsliga auktoriteter som Otto Mayer, Fleiner och Herrnritt) samt Merk, s. 8 f. Jfr även Blumenstein, s. 24 ff. och s. 61, som anser de civilrättsliga reglerna icke kunna komma till användning å skatteförhållanden utan att detta mer eller mindre uttryckligt förutsatts av skattelagstiftaren.

² Se särskilt Hensel, s. 15 ff. Jfr även hänv. hos Bühler, s. 87, samt Willgren, s. 55 och 58 f. I NJMF 1928, s. 187, polemiserar Poul Andersen mot uppfattningen, att skattekravet vore »et Magtkrav — som man i gamle Dage besvarede med at slaa Kongerne ihjel».

³ Jfr Herlitz Inledning, s. 72, not 2.

⁴ Eberstein Skatt, s. 3.

Härtill kommer, att man vid lösningen av vissa tveksamma tolkningsspörsmål torde ställas inför en konflikt just mellan ett privaträttsligt och ett förvaltningsrättsligt betraktelsesätt. För att härvidlag kunna träffa ett riktigt avgörande kan det vara påkallat att undersöka, i vad mån det ena eller andra slaget av målsättningar dominera inom det ifrågavarande rättsområdet.⁵

En undersökning av detta slag torde, såsom redan berörts, icke behöva förutsätta, att dessförinnan sista ordet blivit sagt angående gränsen mellan offentlig och privat rätt. Enligt min mening lär det visserligen vara möjligt att uppställa vissa typiska skiljemärken mellan de båda rättsområdena, framförallt med tanke på motsättningen mellan effektivitet och dispositionsfrihet.⁶ Men i förevarande sammanhang är det alldeles tillräckligt att fatta begreppen offentlig och privat rätt endast såsom beteckningar för de regelkomplex, som i vårt land pläga behandlas inom resp. offentligrättsliga och privaträttsliga discipliner. Att utreda de privaträttsliga principernas bärvidd inom finansrätten blir sålunda liktydigt med en undersökning, i vad mån de principer, som ligga bakom avtalslag, skuldebrevslag, preskriptionsförordning o. s. v. tillhöra jämväl den gällande finansrätten.

Liksom den egentliga privaträtten — åtminstone enligt nu härskande uppfattning — är sammanvävd med processrättsliga regler av obestridligt offentligrättslig karaktär, så möter även inom finansrätten en mängd rent offentligrättsliga bestämmelser om procederet o. s. v. Att sistnämnda bestämmelser systematiskt ha hänförts till finansrätten, medan däremot de civilprocessuella normerna i un-

⁵ Jfr Herlitz Inledning, s. 55 ff., samt, ang. motsvarande problemställningar för statsskuldernas del, Cavalli, s. 130 ff.

⁶ Jfr Ljungman Skada och olägenhet, s. 5 f. med hänv.

dervisningshänseende tillhöra en egen disciplin, bör icke skymma blicken för eventuella anknytningspunkter mellan å ena sidan den »materiella» delen av finansrätten och å andra sidan den egentliga privaträtten. Särskilt beträffande *gestaltningen av det skatterättsliga fordringsförhållandet* torde åtskilliga överensstämmelser föreligga. Den följande framställningen skall hänföra sig till detta område.

Ännu en allmän begränsning av synfältet får dock anses påkallad. Den följande undersökningen kommer endast att sysselsätta sig med sådana fordringsförhållanden, i vilka åtminstone ett enskilt rättssubjekt är engagerat. De fordringar på t. ex. skatteutjämningsbidrag, som kunna föreligga mellan offentligrättsliga subjekt, liksom ock exempelvis kommuns fordran hos statsverket enligt LKL 72 § för debiterad kommunalskatt, falla utanför undersökningen — därvidlag blir ju närmast fråga om ett specialfall av det allmännas medelsförvaltning.

När det gäller att överblicka det återstående materialet, torde vara lämpligt att i någon mån anknyta till partsställningen i fordringsförhållandet. Man möter härvid i första hand den stora gruppen av fordringsfall, där *det allmänna uppträder såsom skattefordringshavare* och den enskilde såsom skattskyldig. En analys av dessa situationer skall försökas i *kap. 1*. Härnäst påträffas de ur principiell synpunkt viktiga fall, då den enskilde av en eller annan anledning har en fordran på återbetalning av redan erlagd skatt, *restitutionsfallen*. Dessa skola behandlas i *kap. 2*. Slutligen torde särskilt i samband med införandet i vårt land av den s. k. källskatten hava aktualiserats den form av skatterättsligt fordringsförhållande, som uppstår då *den enskilde har erlagt eller icke erlagt skatt för annan enskild* och ett regresskrav resp. ett krav på ersättning av sådan anledning reses. Dessa situationer skola närmare skärskådas i *kap. 3*.

KAP. I.

Det allmännas skattefordringsrätt gentemot den enskilde.

Avsikten med förevarande kapitel är att söka få fram vissa typiska drag hos det allmännas skattefordringsrätt gentemot den enskilde och att samtidigt företaga en jämförelse med motsvarande förhållanden på den rena privaträttens område. Då det emellertid visar sig, att terminologien kring det allmännas skattefordringsrätt är påfallande obestämd, blir det nödvändigt att inledningsvis beröra några hithörande frågor.

Beträffande innebörden av sådana alldagliga termer som *skattskyldighet* och *skatteplikt* (resp. *skattskyldig* och *skattepliktig*) råder i vårt land en tydlig förbistring såväl i lagstiftningen som inom den sparsamma doktrinen.

Vad lagstiftningen angår, kan nog till en början iakttagas en tendens att använda orden skattepliktig och skatteplikt, då det är fråga om att avgränsa de objekt, som skola beskattas (t. ex. KL 4 § »skattepliktig fastighet», AutomobilsKF 3 § »skatteplikt för automobil»), medan däremot orden skattskyldig och skattskyldighet begagnas för att utmärka de subjekt, som skola erlägga skatten (t. ex. KL 13 § »skattskyldighet» för fastighet, AutomobilsKF 4 § »skattskyldig för automobil»). Med någon större konsekvens synes dock icke denna terminologi vara genomförd.¹

¹ Såsom mera periferiska exempel må anföras, att den i texten berörda

Mera stadgat är måhända det språkbruk inom doktrinen, som skiljer mellan å ena sidan objektiv skatte*plikt* och å andra sidan subjektiv skatts*kyldighet*.²

Emellertid har man särskilt på senare tid velat konstruera en olikhet mellan begreppen skatteplikt och skattskyldighet efter delvis annorlunda linjer. Utgångspunkten torde vara ett uttalande av 1923 års taxeringssakkunniga.³ Dessa vilja såsom skattskyldig beteckna varje person med inkomst, förmögenhet etc. av de slag, som enligt skattelagarna skola bli föremål för beskattning, även om beloppet icke är så högt, som enligt samma lagar fordras för att skatt skall utgå. Skatteplikt anses däremot föreligga, då beloppet uppnår nämnda höjd.⁴ Efter denna terminologi

AutomobilskF 2 § »från skatteplikt frikallar» automobil, som äges av medlem av konungahuset. Här föreligger en inskränkning i den subjektiva skattskyldigheten, som eljest behandlas i 4 §. Liknande invändningar kunna t. ex. riktas mot avfattningen av HundskatteF 1 och 3 §§. Angående den centrala skattelagstiftningen, se vidare nedan i texten.

² Jfr Eberstein Skatt, s. 743, och Kuylenstierna m. fl. Skattelagarna, s. 31 och 88.

³ Gamstorp och Lundevall, SOU 1925: 27, s. 174. Jfr nedan not 8.

⁴ Det förefaller antagligt, att förslagsställarna tagit intryck av terminologien i den dåtida tyska Einkommensteuer-Gesetz av år 1920, § 2, där — liksom i den närmast följande lagen av 1925, § 2 — »steuerpflichtig» förekommer i betydelsen »möglicher Steuerschuldner» (jfr Becker, s. 179). Samma var f. ö. förhållandet redan i den preussiska inkomstskattelagen av år 1891; se Wilmowski, s. 5 ff. Ordet Pflicht och dess sammansättningar användes emellertid för tysk rätts del såväl i subjektivt som i objektivt hänseende; jfr även nedan s. 9 not 3 angående överensstämmande norskt och danskt språkbruk. För övrigt synes hithörande terminologi vara vacklande även i tysk rätt. Reichsabgabenordnung § 79 begagnar sålunda »Steuerpflichtiger» i den naturliga betydelsen av »wer nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat». Jfr i övrigt Becker, s. 177 ff., Marcuse, s. 44 f., och Bühler, s. 203 f. — I sin framställning av den schweiziska skatterätten nyttjar Blumenstein, s. 30, »Steuerpflicht» såsom uttryck för den principiella (abstrakta) skyldigheten att betala skatt till visst offentligt subjekt och »Steuerschuld» för att beteckna den aktuella (konkreta) skyldigheten i ett särskilt fall. Blumenstein gör gällande (not 7 a), att denna distinktion vore allmänt vedertagen i nyare skatterättslig litteratur. I så fall skulle den svenska begreppsbildningen gå stick i stäv häremot.

torde 1928 års taxeringsförordnings bestämmelser om deklara- tionsplikt ha avfattats (TF §§ 26 ff.). I vad mån ter- minologien i fråga jämväl behärskar de samtidigt utfärdade KL och SF, har varit föremål för delade meningar. Eber- stein hävdar, att sistnämnda författningar använda ordet skattskyldig i den naturliga betydelsen av »en sådan, som är skyldig att erlagga skatt», d. v. s. vars inkomst etc. upp- går till beskattningsbart belopp.⁵ Kuylensstierna har där- emot anslutit sig till taxeringssakkunnigas uppfattning jämväl beträffande KL och SF, dock utan att angiva prak- tiska tolkningsexempel utanför TF:s område.⁶ Sandström finner TF:s terminologi vacklande, men använder för egen del ordet skattskyldig i betydelsen av person, som är skyl- dig att erlagga skatt eller åtminstone skulle vara det, därest han hade inkomst eller förmögenhet uppgående till erfor- derligt belopp.⁷

Vad nu KL och SF beträffar, givas onekligen exempel som tyda på, att lagstiftaren velat acceptera den av taxe- ringssakkunniga föreslagna terminologien. Särskilt kunde pekas på KL 51 § 2 st. resp. SF 17 § 5 mom. (samma lydelse SIF 9 § 5 mom.; jfr SFF 10 §), där »skatteplikt» säges inträda för »annan skattskyldig», då taxerade inkomsten uppgår till minst 100 kronor.⁸ Man torde också kunna utgå ifrån att lagstiftaren åtminstone avsett att begagna samma terminologi i KL och SF som i den samtidigt utfärdade

⁵ Eberstein Skatt, s. 341, not 2.

⁶ SvJT 1932, s. 40.

⁷ Sandström Taxering, s. 75.

⁸ Denna terminologi återfinnes redan i 1919 års version av 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt, §§ 17 och 18, medan däremot i den ursprungliga avfattningen »skyldighet att erlagga inkomst- och förmögen- hetsskatt» begagnades synonymt med »skatteplikt». Förarbetena synas icke innehålla något uttalande om en skillnad mellan skattskyldighet och skatte- plikt, varför uppkomsten av denna distinktion nog får hänföras till 1923 års taxeringssakkunnigas betänkande.

TF.⁹ Emellertid leder den av taxeringssakkunniga föreslagna terminologien enligt min mening till språkligt ohållbara konsekvenser. Man skulle nämligen bl. a. ha att räkna med skattepliktig inkomst, för vilken skatteplikt icke förelåge, liksom med skattskyldiga, som icke vore skyldiga att betala skatt. Ett sådant kineseri bidrager sannerligen icke till att göra skattelagstiftningen begriplig för menige man — en uppgift, som i vår tid ter sig allt nödvändigare. Härtill kommer, att den förut berörda skillnaden mellan objektiv skatteplikt och subjektiv skattskyldighet genombrötes, då ju »skatteplikt» med taxeringssakkunnigas terminologi synes förutsätta, att såväl de objektiva som de subjektiva fordringarna äro uppfyllda.

Ett mera tilltalande resultat torde ernås, om man beaktar, att KL och SF (resp. SIF och SFF) endast ha till syfte att angiva de fall, i vilka skatt verkligen skall utgå. Någon sammanhängande gränsdragning kring situationer, i vilka skatt icke skall erläggas, är sålunda överflödig. När därför en fysisk eller juridisk person av lagen betecknas såsom (subjektivt) skattskyldig, synes naturligtast att förstå detta under den tysta förutsättningen att (objektivt) skattepliktig egendom eller inkomst jämväl föreligger.¹ Likaså bör man enligt min mening tala om skatteplikt med det underförstådda förbehållet, att även ett skattskyldigt subjekt finnes.² På sådant sätt bli skattskyldighet och

⁹ Ett uttryck härför möter även i UppbF 2 § 1 mom., där nämnda förordningars terminologi tydligen presumeras vara enhetlig.

¹ Det kunde måhända vara frestande att söka ett uttryckligt stöd för en sådan uppfattning i KL 53 § och SF (SIF) 6 §, där skattskyldighet såges föreligga »såframt ej annat föreskrives i denna lag». Ehuru förarbetena icke giva någon säker ledning torde dock vara antagligt, att förbehållen i fråga framförallt syfta på undantagen i KL 54 § resp. SF (SIF) 7 §. Dessutom saknas motsvarande lokution i SF 12 § (SFF 6 §).

² Möjligen kunde finnas skäl att räkna med en renodlad objektiv skatteplikt i de fall, då skattesubjektets uppspårande överhuvud icke har relevans.

skatteplikt synonymer, men kunna naturligtvis ändå finna användning vartefter som man önskar lägga tonvikten på den subjektiva eller objektiva sidan.³

Helt annan ter sig situationen inom TF:s område, där det för lagstiftaren gäller icke blott att avgränsa de fall, i vilka skatt skall betalas, utan även härutöver att beskriva vissa situationer, då väl deklarationsskyldighet men icke skyldighet att erlägga skatt föreligger. Den uppgiften bör emellertid icke vara olöslig, även om man nödgas avstå från beteckningen skattskyldig. I den mån en sammanfattande benämning kräves på de fysiska eller juridiska personer, som skola betala skatt därest de ha erforderlig inkomst eller förmögenhet, får väl en alldeles ny term utan betydelsebelastning uppfinnas, t. ex. skatteperson, skattesubjekt e. d.

Det förtjänar till slut omnämnas, att den här kritiserade terminologien visst icke tillämpas konsekvent ens inom den centrala skattelagstiftningen. Sålunda nyttjar t. ex. 1945 års UppbF 3 § 2 st. och 18 § 1 mom. 1) uppenbarligen ordet skattskyldighet i den naturliga betydelsen av aktuell skyldighet att betala skatt, medan ordet skattskyldig i ingressen

Sålunda anser man inom tysk doktrin i vissa fall, t. ex. beträffande tull, att subjektiv skattskyldighet icke föreligger, då skattens gäldande häftar vid själva varan, s. k. Sachhaftung; se t. ex. Bühler, s. 249 f. För Finlands del avböjer Willgren, s. 59 f., en sådan konstruktion under hävdande, att personlig medverkan av ett skattesubjekt principiellt kräves även vid tullar o. d., t. ex. beträffande uppgiftsplikt. Samma mening har i schweizisk doktrin förfäktats av Blumenstein, s. 28 ff. Det förefaller också som om den omständigheten, att skattesubjektet i vissa situationer spelar en övervägande passiv roll, icke är tillräckligt skäl för att anse subjektet i fråga irrelevant. Man skulle t. ex. kunna peka på betydelsen av att en »objektivt» tullpliktig vara tillhör diplomat, som åtnjuter tullfrihet.

³ Jfr Eberstein Skatt, s. 341 not 2. I dansk och norsk rätt användes såväl i subjektivt som objektivt avseende ordet skattepligt; se Helkett, s. 9 ff. och 53 ff. samt Bugge, s. 36 ff. och 127 ff. Jfr även om tysk rätt ovan s. 6 not 4.

till samma 18 § och i 39 § tydligen avser eventuellt skattskyldig.⁴ Även i 1941 års arvsskatteförordning användes ordet skattskyldig stundom såsom beteckning på den som verkligen är skyldig att erlägga skatt. Visserligen bestäms i 2 §, att »skattskyldig är den som förvärvar egenheten», vilket väl närmast skulle tyda på principiell skattskyldighet. Men man behöver å andra sidan blott peka på 45 § D, som stadgar, att »deklaration skall av den, som är skattskyldig, avgivas» angående förvärv genom gåva. Detta lagrum avser naturligtvis icke att ålägga deklarationsskyldighet för alla gåvor under 3,000 kronor, även om det mottagande subjektet skulle vara principiellt skattskyldigt. Bestämmelserna om tid för skattskyldighetens inträde (AGF §§ 5—9) torde också förlora det mesta av sin mening, därest de icke ha avseende jämväl på den objektiva skatteplikten. Från specialskatterätten kan ytterligare nämnas 1941 års KF om varuskatt, där i den första rubriken talas om skattskyldighetens och icke om skattepliktens omfattning. Taxeringssakkunnigas terminologi har däremot vidhållits i 1945 års skatteberednings betänkande, där man tydligen räknat med allmänhetens förståelse för att skattskyldighet men icke skatteplikt föreligger beträffande t. ex. en förmögenhet å 100 kronor.⁵ I propositionen ansågs emellertid ett förtydligande beträffande lydelsen av TF 29 § 1 mom. 6) nödvändigt.⁶

⁴ Måhända anses de båda förstnämnda lagrummen utgöra exempel på de i UppbF 2 § 1 mom. angivna undantagsfallen, då av sammanhanget framgår, att ett visst begrepp icke har samma innebörd som i KL m. fl. författningar.

⁵ SOU 1946: 79, s. 184.

⁶ K Prop 212/1947, s. 357 f. KB i Älvsborgs län hade vid remissen påpekat, att föreskriften ang. deklarationsskyldighet »om och i den mån skattskyldighet för förmögenhet» föreläge, »av menige man sannolikt komme att läsas så att förmögenheter under 20,000 kronor icke behövde redovisas i deklarationerna». Förmodligen kommer »menige man» icke att begripa stort mera av den nya, förtydligade redaktionen. Motsättningen mellan termerna

Det anförda torde i varje fall vara tillräckligt såsom försvar för att i en framställning, som berör hela skatterätten, använda termerna skattskyldig och skattskyldighet såsom uttryck för en aktuell skyldighet att erlagga skatt. Så kommer även att ske i förevarande arbete. Till en början uppkommer då *frågan, vad denna aktuella skyldighet att erlagga skatt i realiteten innebär.*

Det ligger nära till hands att jämföra den skattskyldiges situation med gäldenärens i ett vanligt civilt fordringsförhållande. En skillnad, som emellertid blott hänför sig till det framställningstekniska planet, möter omedelbart. Medan man inom obligationsrätten framförallt synes ha blicken fästad på fordringsförhållandets aktiva sida, borgenärens fordringsrätt och vad den innebär⁷, tilldrager sig inom beskattningsrätten den passiva sidan, skattegäldenärens förpliktelse att betala, huvudintresset. Att emellertid å ena sidan borgenärens rättighet att kräva viss prestation och å andra sidan gäldenärens förpliktelse att utföra samma prestation utgöra en avspegling av alldeles identiska faktiska förhållanden, lär icke kunna bestridas. Inom ett civilrättsligt huvudområde, läran om utomobligatoriskt skadestånd, framträder f. ö. en tydlig benägenhet att betrakta rättsläget just ur gäldenärens synvinkel. Man finner, synes det mig, oftare diskussionen inriktad på uppkomsten av skadeståndsskyldighet än på tillkomsten av en skadeståndsfordran. Detta låter förmoda, att det skadeståndsrättsliga fordringsförhållandet skall förete anknytningspunkter till det skatterättsliga. I vad mån så är fallet, skall strax undersökas.

Ser man på en vanlig civilrättslig fordran, grundas den-

skattskyldighet och skatteplikt är och förblir ur pedagogisk synpunkt en alltför besvärande oformlighet.

⁷ Jfr Ekelöf i TfR 1945, s. 261.

samma oftast på ett avtal — t. ex. angående försträckning — såsom det rättsfaktum, till vilket de för fordringen typiska rättsföljderna framförallt äro knutna. Såsom ytterligare villkor plägar uppställas frånvaron av vissa andra fakta av rättshindrande eller rättsupphävande art, t. ex. tvång resp. betalning. Under dessa förutsättningar kommer försträckningsgivaren i den gynnsamma positionen att han i sinom tid regelmässigt kan sätta igång den rättsliga tvångsapparaten gentemot försträckningstagaren, därest denne icke betalar frivilligt.⁸ Såsom ofta framhålles, är sålunda betalningstvånget i ett flertal hänseenden av hypotetisk art. I detta sammanhang må endast observeras, att fordringshavaren själv har ett betydligt inflytande på förhållandenas utveckling. Redan tillkomsten av det för fordringen grundläggande avtalet är ju beroende av hans fria övervägande, och när det blir fråga om tvångsåtgärder mot gäldenären, ligger det i borgenärens makt att företaga eller icke företaga dessa. Vad gäldenären beträffar, begränsar sig dennes handlingsfrihet till tiden för avtalets slutande. Sedan avtalet väl ingåtts, upphör gäldenärens möjlighet att utan borgenärens samtycke inverka annorledes än fördröjande på exekutionsåtgärderna.

Vända vi så blicken mot det utomobligatoriska skadeståndsområdet, möter en åtstramning av det dispositiva elementet i fordringsförhållandet. Borgenären medverkar överhuvud icke vid skadeståndsfordringens uppkomst och

⁸ Här skall icke närmare beröras de kända debatter kring rättighetsbegreppets innehåll, som sedan länge pågått i vårt land. I anslutning till Ekelöfs uppsats i TfR 1945, s. 211 ff. (jfr Strahl TfR 1946, s. 204 ff., och Ekelöf ib. s. 309 ff.), må blott framhållas, att jag för egen del bemödat mig om att i texten använda begreppet fordran endast såsom beteckning för komplext rättsfaktum. Det förefaller uppenbart, att även fordran i betydelsen komplex av rättsföljder understundom förekommer i rättslitteraturen. Enligt min mening vore det dock lyckligt, om sistnämnda, mera sporadiska användning kunde upphöra i klarhetens intresse.

åtminstone försåvitt icke dolus eller medveten culpa föreligger, kan man icke heller tala om någon disposition från den skadeståndsskyldiges sida. Särskilt påtagligt blir detta vid det strikta ansvaret, t. ex. skada genom järnvägs drift, där ersättningsskyldigheten ofta uppkommer i anslutning till yttre händelser, över vilka ingendera parten i fordringsförhållandet har någon nämnvärd kontroll. Vad som finnes kvar av dispositionsfriheten blir då endast, att den skadeståndsberättigade kan helt eller delvis avstå från sin fordran.

Skattskyldigheten gentemot det allmänna skulle kunna kännetecknas av att ytterligare ett steg tagits hän mot en indispositiv reglering av fordringsförhållandet. Alldeles oberoende av den skattskyldiges personliga intentioner uppkommer ett betalningstvång, så snart vissa i skattelagen noggrant beskrivna rättsfakta föreligga. Hypotetiskt är detta tvång endast i den meningen, att yttre tilldragelser, såsom t. ex. skattegäldenärens insolvens, kunna göra tvånget illusoriskt. Däremot föreligger icke någon rättslig möjlighet för det allmänna—borgenären att utöver vissa i lag närmare beskrivna fall, såsom t. ex. befrielse från eller nedsättning av åsatt taxering, underlåta att sätta tvångsapparaten i funktion. Det må emellertid påpekas, att denna lagbundna effektivitet även kan uppträda vid en det allmännas privaträttsliga fordran, t. ex. på grund av försträckning, nämligen försåvitt det åligger vederbörande ämbetsman såsom tjänsteplikt att i alla lägen bevaka det allmännas fordringsrätt.

Det skatterättsliga fordringsförhållandet brukar ej sällan betecknas såsom en *obligatio ex lege*.⁹ Man menar tydligen då, att skatteobligationen i olikhet mot den civila

⁹ Se t. ex. Blumenstein, s. 16 och 51, Willgren, s. 58 och 67.

obligationen uppstår direkt på grund av lagens stadgande. Av vad som förut anförts torde emellertid framgå, att denna föreställning vilar på tämligen lös grund. Varje obligation uppstår direkt på grund av lagen i den meningen, att de för obligationen typiska rättsföljderna äro anknutna till vissa i lag (skriven eller oskriven) angivna rättsfakta. Inom den centrala obligationsrätten utgöres rättsfaktum vanligen av ett avtal, inom skatterätten kan det vara fråga om exempelvis ett visst förmögenhetsläge såsom underlag för skyldighet att erlægga förmögenhetsskatt. Skillnaden ligger alltså endast i arten av det rättsfaktum, som konstituerar obligationen. Vid civila obligationsförhållanden har såsom sagt den enskilda autonomien ett helt annat utrymme än när det gäller skatteobligationen, låt vara att varje människa kan undgå skattskyldighet i de flesta avseenden genom underlåtenhet att skaffa sig inkomst, förmögenhet o. s. v. Men om det nu är det ringa utrymmet för personliga dispositioner, som motiverar uttrycket obligatio ex lege, ter sig denna terminologi föga träffande. Åtminstone gör den utomobligatoriska skadeståndsskyldigheten i vissa situationer lika gott skäl för nämnda beteckning.

Det skulle måhända kunna påstås, att särarten i det allmännas skattefordran framförallt gäve sig till känna i fråga om den närmare tekniska utformningen av *tvångsapparat*en. Utan tvivel möter också här en i förhållande till vanliga civila fordringar väsentligt stegrad effektivitet. Särskilt fäster man sig vid möjligheten till införsel. Den s. k. källskatten innebär ju ur denna synpunkt i realiteten, att införsel automatiskt beviljas i de flesta arbetstagares lön för kommande skatter, oavsett bristande betalningsvilja. Vidare kan pekas på bestämmelsen i UppbF 110 §, att besvär över taxering m. m. icke befriar från skyldigheten att i behörig ordning erlægga skatt. Slutligen bör nämnas den

stegrade effektivitet, som särskilt vid objektsskatter ofta uppkommer genom det allmännas förmånsrätt i den beskattade nyttigheten, t. ex. då tullpliktig vara enligt TullSt 152 § icke får utlämnas utan att tullen erlägges eller säkerhet ställes. Emellertid är varken införsel, betalningstvång utan laga kraft ägande dom eller förmånsrätt något unikt för skatterätten. Införsel kan som bekant beviljas direkt på grund av ett frivilligt ingånget skriftligt avtal om underhållsbidrag (InförselL 1 §). Ett fordringsanspråk kan säkerställas genom kvarstad eller skingringsförbud, en icke lagakraftvunnen dom kan under vissa omständigheter helt eller delvis verkställas, allt under förutsättning att den förpliktades faktiska möjligheter att få förhållandena återställda icke äventyras.¹ Då skatteanspråket städse gäller penningar² och det allmänna alltid anses solvent, innebär härvidlag möjligheten till omedelbar exekution utan hinder av besvär tydligen icke någon principiell olikhet i förhållande till vad som gäller för civilrättsliga fordringsanspråk. Måhända kunde den invändningen väntas, att en allmän domstols dom — ehuru icke lagakraftvunnen — dock vore något förmer än t. ex. taxeringsnämnds beslut, för att nu icke tala om de fall, då första skatteinstansen utgöres av en enda tjänsteman, t. ex. i fråga om förtullning. Men bortsett från den personella organisationen gäller väl dock principfrågan ytterst om avgörandet skall träffas efter fasta rättsnormer eller efter mera lösliga lämplighetsgrunder. I det fallet torde beskattningsmyndigheterna allmänt betraktas såsom dömande myndigheter, låt vara att de fiskaliska synpunkterna ofta visa en med rätta kritiserad

¹ Jfr t. ex. Olivecrona Utsökning, s. 42 ff.

² I tysk doktrin betonas stundom, att en skattefordran till skillnad från civila fordringar alltid skall utgå i penningar; se t. ex. Bühler, s. 202. Att det här icke är fråga om någon principiellt grundläggande skillnad, torde dock ligga i öppen dag. Jfr f. ö. om betalning in natura nedan s. 36 f.

tendens att taga överhand på objektivitetens bekostnad.³ Även den enskilde tullmannen är i sin beskattningsverksamhet bunden av tullförfattningarnas innehåll och får icke taga parti för någondera parten — utom i vissa uttryckligen reglerade fall, såsom t. ex. då enligt TulltaxeF, § 2, blandning skall tulltaxeras efter den beståndsdel, som är underkastad högsta tullsatsen. Därvid är det emellertid icke beskattningsmyndigheten utan lagen själv, som gynnar ena parten. Oriktigheten av att eljest sätta de fiskaliska synpunkterna i första rummet blir uppenbar, då man betänker, att den underordnade skattemyndighetens beslut vanligen kan överklagas till kammarrätt och regeringsrätt. Det har någon gång gjorts gällande, att dessa typiska administrativa domstolar i vissa mål borde inskränka sin prövning till att avse frågan huruvida den underordnade skattemyndigheten fullgjort sina åligganden såsom skatteåklagare.⁴ Man måste dock antaga, att därest ett aktuellt skatteärende kommer exempelvis inför regeringsrättens sakprövning, denna instans städse fattar såsom sin uppgift att på ett s. k. materiellt riktigt sätt avgöra, hur stor skatt som enligt vederbörande författningar bör utgå. Något annat kan då icke gälla för underinstanserna.

Vad slutligen angår den förmånsrätt, som under vissa villkor tillerkännes skattefordringar, är det uppenbart, att något absolut privilegium i förhållande till civila fordringar icke föreligger. Snarare förhåller det sig så, att skatte-

³ Jfr t. ex. Eberstein Skatt, s. 3 f., och Sundberg i SvSkT 1938, s. 157 ff., särsk. s. 162. Däremot synes Kuylenstierna i ett yttrande vid 14:e nordiska juristmötet (NJMF 1928, s. 162; jfr s. 192) vilja göra gällande, att »skatteanspråket fastställes ensidigt av staten», t. o. m. för det fall att allmän domstol, såsom t. ex. beträffande arvsskatten, handhaver fastställandet. Detta ensidiga avgörande påstås dock ske »i en form, som innebär garantier för den enskilde». I så fall skulle ju även domen i ett civilt mål mellan kronan och enskild part kunna rubriceras såsom ett ensidigt fastställande.

⁴ Jfr nedan s. 130 not 4.

fordringen i regel intager en ganska blygsam plats i för-
månsrättsordningen, ja i en del icke ovanliga fall helt sak-
nar förmånsrätt. Till hithörande spørgsmål återkommer
framställningen senare.⁵

Av det anförda torde ha framgått, att bakom beteck-
ningen den enskildes skattskyldighet till det allmänna van-
ligen döljer sig rättsliga realiteter av i många hänseenden
samma art som då det gäller ett civilt fordringsförhållande.
Det vore emellertid icke försvarligt att ur denna allmänna
iakttagelse sluta, att reglerna om civila fordringar skulle
vara tillämpliga i alla de fall, då skatteförfattningarna
sakna uttömmande upplysningar om skattskyldighetens
innebörd.⁶ Problemet måste först undersökas för varje sär-
skild konfliktsituation med begagnande av vedertagna tolk-
ningsprinciper. I det följande skola några dylika situa-
tioner bliva föremål för närmare diskussion.

I åtskilliga hithörande sammanhang blir frågan om *tid-
punkten för skattskyldighetens inträde* aktuell. Eberstein
har ansett nämnda fråga t. o. m. vara av sådan allmänt
principiell betydelse, att han i ett av de inledande kapitlen
till sitt arbete om beskattningsrätten upptagit densamma
till separat behandling.⁷ Såsom ett uttryck för allmänna
rättsgrundsatser accepterar Eberstein härvid även för vårt
land en med § 81 i 1919 års tyska Reichsabgabenordnung
överensstämmande regel, nämligen att »skattskyldighet
principiellt uppkommer i och med inträffandet av det fak-

⁵ Nedan s. 59 ff.

⁶ Ett varnande exempel på varthän en dylik metod kan leda inom finans-
rätten finner man i tidigare tysk skatterätts ställning till osedliga eller
otillåtna avtal. Eftersom dylika avtal voro civilrättsligt ogiltiga, ansåg
man att de även skatterättsligt borde behandlas såsom nulliteter, varför inne-
havaren av totalisator, spelbank, bordell etc. åtnjöt skattefrihet för sina
inkomster därav. Jfr t. ex. Ball, s. 98 f.

⁷ Eberstein Skatt, s. 91 ff. Jfr även samme förf:s Skatt på arf och gåfva,
s. 174 ff., och Den svenska arvs- och gåvobeskattningen, s. 39 ff.

tum, vid vilket lagstiftaren knutit den särskilda skatt, som är i fråga». Ur denna regel drager Eberstein närmast vissa slutsatser med avseende å ny skattelags tillämplighet — vilka slutsatser senare skola beröras⁸ —, men han antyder dessutom, att regeln sträcker sina verkningar vida omkring.

Det torde vara skäl att söka närmare analysera, vad som i den citerade regeln menas med att »skattskyldighet principiellt uppkommer». Innebörden kan i sammanhanget icke gärna vara någon annan än att vissa rättsföljder skola inträda i och med uppkomsten av det faktum, vid vilket lagstiftaren knutit ifrågavarande skatt. Ordet skattskyldighet användes sålunda — för att tala med Ekelöf⁹ — här i betydelsen »komplex av rättsföljder». Men vad som påstås är egentligen blott, att därest ett visst rättsfaktum, till vilket lagstiftaren knutit det komplex av rättsföljder, som benämnes skattskyldighet, inträffar, så skall skattskyldighet anses hava uppkommit. För att härutöver få fram någon praktisk mening i uttalandet måste svar erhållas på frågan, vilket rättsfaktum och vilka rättsföljder, som äro avsedda.

Vad först angår den närmare arten av rättsfaktum, hänvisas ju till lagstiftarens intentioner i fråga om varje särskild skatt. Förhåller det sig nu så lyckligt, att lagstiftaren verkligen på ett fullt tydligt sätt angivit de faktiska handlinger, som skola vara avgörande för skattskyldighetens inträde, så är ju allt gott och väl. Men såsom Eberstein själv påpekar, har lagstiftaren i vårt land mera sällan förfarit på det sättet, även om kravet på en precisering av tidpunkten i fråga på senare tid tillgodosetts i större utsträckning än tillförne. Har återigen någon precisering icke ägt rum, så lämnar den påstådda allmänna regeln

⁸ Nedan s. 67 ff.

⁹ TfR 1945, s. 247 ff. Jfr ovan s. 12 not 8.

läsaren i fullständig okunnighet om, vilka fakta som skola anses relevanta. Man behöver blott hänvisa till den i tysk rätt tidigare livligt omdebatterade frågan, huruvida en skatt måste vara debiterad, för att »skattskyldighet» skulle anses ha uppkommit.¹ Debiteringen är otvivelaktigt ett rättsfaktum, utan vars inträdande skatten aldrig kan i exekutiv väg uttagas. Det blir då närmast en terminologisk fråga, huruvida lagstiftaren skall anses ha knutit skattskyldigheten även till detta faktum. På den frågan ger den föreslagna huvudregeln intet svar utöver vad som kan utletas ur varje särskild skatteförfattning. Överhuvud måste betonas, att rättsfaktum i regel icke utgöres av ett enda fenomen utan en hel serie av omständigheter.² Huvudregelns uppgift borde då vara att ange, huru många och vilka utav dessa omständigheter, som skola föreligga, för att skattskyldighet skall anses ha uppkommit. En så konstruerad regel lär dock icke vara möjlig att uppställa på grundval av svensk skatterätt. Man får vara tacksam om vissa gemensamma drag i de uttryckliga bestämmelserna om skattskyldighetens inträde kunna påvisas.

Om sålunda den kritiserade huvudregeln icke synes giva någon värdefullare ledning angående relevanta rättsfakta, så måste man ställa sig än mera betänksam inför den ledning med avseende på rättsföljderna, som samma huvudregel synes vara avsedd att giva. Utgångspunkten torde nämligen vara, att så snart den principiella tidpunkten för skattskyldighetens uppkomst fastslagits, har därmed lagts grunden för lösningen av en mängd speciella tolkningsproblem. Det har emellertid icke anförts något som helst bevis

¹ Jfr härom t. ex. Merk, s. 62 ff. I tidigare finsk rätt ansågs enligt Willgren, s. 66, debiteringen vara avgörande för skattskyldighetens uppkomst.

² I det fallet torde ordet »Tatbestand» i Reichsabgabenordn. § 81 bättre återgiva den förhandenvarande situationen. Jfr även angående ordet rättsfaktum såsom ett kollektiv Ekelöf, TfR 1945, s. 227.

för att samma tidpunkt, som bör anses relevant för exempelvis frågan om ny skattelags tillämplighet, även skall vara avgörande för t. ex. skattefordringens förmånsrätt i konkurs. När man fastslår en bestämd tidpunkt för skattskyldighetens inträde, kan detta med ett realistiskt betraktelsesätt på sin höjd innebära, att vissa *typiska* rättsföljder böra inträda i anslutning till nämnda tidpunkt. Framförallt kommer härvid i fråga taxering, debitering och uppbörd. Förfarandet att tillämpa en huvudregel om skattskyldighetens inträde i alla uppkommande situationer, oavsett huruvida överensstämmande ändamålssynpunkter ligga bakom de ifrågasatta rättsföljderna, gör utan tvivel skäl för beteckningen begreppsjurisprudens. 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 livsbedingelserna, vinnes åter i form av större fasthet och klarhet vid tillämpningen. Särskilt för skattelagstiftningens del äro de sistnämnda vinsterna synnerligen eftersträfvansvärda och det kan väl knappast heller förnekas, att åtminstone i lägre instanser begreppsjuridiska resonemang ej sällan komma till användning vid utläggning av skatteparagraferna.³ Man kan även med skäl i det här behandlade sammanhanget peka på den tyska förebilden, Reichsabgabenordnung § 81, där lagstiftaren just åsyftat att fastslå en bestämd tidpunkt, avsedd att utgöra riktmärke vid lösningen av alla upptänkliga konflikter, där frågan om skattskyldighetens inträde kan dyka upp.⁴ I begreppsjurispru-

³ Till en begreppsjuridisk lagtolkningsmetod inbjuder otvivelaktigt de i skattelagstiftningen ofta förekommande legala definitionerna, t. ex. UppbF 2 §, TullSt 8 §.

⁴ Att en dylik schablonlösning varit avsedd, torde framgå av förarbetena; jfr Becker s. 192 ff.

densens ursprungliga hemland har tydligen en sådan åtgärd från lagstiftarens sida tett sig fullt normal. Kanske ha lagens upphovsmän dock i sista hand litat till den i samma Reichsabgabenordnung § 4 införda, nog så radikala regeln, att skattelagarna städse skola tolkas med hänsyn till deras ändamål, deras nationalekonomiska betydelse och förhållandenas utveckling.

Annorlunda ter sig situationen för vårt lands del. En allmän regel om tidpunkten för skattskyldighetens inträde har intet stöd i skriven lag. Skall en sådan regel ändå uppställas, måste den grundas på en analys av *alla* de olika sammanhang, i vilka den är avsedd att tillämpas. Några verkningar »vida omkring» av en ur allmänna rättsgrundsatser erhållen princip kunna icke utan närmare undersökning erkännas.⁵ Härtill kommer, att den nyss berörda regeln i positiv tysk rätt om *skattelagarnas tolkning* efter ändamål etc. icke heller kan anses obetingat gällande i vårt land.⁶ Den härskande uppfattningen torde i stället vara, att till följd av skatternas oftast mycket ingripande ekonomiska verkningar för den enskilde, rättssäkerheten bör sättas i första rummet vid hithörande författningars tolkning. Nära till hands ligger en jämförelse med den gräns för enskilda människors frihet, som strafflagstiftningen utstakar.⁷ Den ofta omdebatterade, men i vår rätt aldrig

⁵ Till en liknande slutsats kommer Kuylensstierna i SvJT 1932, s. 36 f. Jfr även samme förf. SvJT 1933, s. 536 f.

⁶ Willgren, s. 53 ff., avvisar samma regel för Finlands del, åtminstone för såvitt den skulle verka till nackdel för den skattskyldige. »Skattelagen bör tolkas stricte, icke efter någon fri utläggning av lagens verba formalia» (s. 55). Icke heller i schweizisk rätt synes tolkningsregeln i Reichsabgabenordn. § 4 vara erkänd. Blumenstein, s. 23, yttrar sålunda: »Das Steuerrecht regelt eine ganz spezielle öffentlichrechtliche Verpflichtung des Bürgers gegenüber den Gemeinwesen. Der erstere hat deshalb ein Recht darauf, dass die gesetzlichen Steuervorschriften, soweit sie seinen Schutz bezwecken, strikte angewendet werden.»

⁷ Hensel, s. 15, not 1, har pekat på överensstämmelsen i vissa grund-

övergivna satsen *nulla poena sine lege* lär åtminstone tillsvidare kunna kompletteras med satsen *nullum tributum sine lege*. Från rättspraxis kan sålunda nämnas flera exempel, då allmän domstol, trots påtaglig överensstämmelse i saksäcket, dock fäst avgörande vikt vid skatteförfattningens ordalag, t. ex. beträffande lagfartsstämpel, där förvärv av fast egendom genom tillskott vid bildande eller skifte vid upplösande av bolag icke ansågs medföra skatteplikt såsom för köp och byte av fast egendom.⁸ Här framtvungade rättspraxis medvetet en uttrycklig lagändring. Inom Reg-R:ns kompetensområde kan väl stundom förmärkas en viss — ur rättssäkerhetssynpunkt betänklig — tendens att supplerera luckor och inkonsekvenser i skatteförfattningarna genom en extensiv, analogiserande tolkning. Denna inställning har dock mött motstånd från rättsvetenskapligt håll.⁹ Det förtjänar måhända till slut framhållas, att den här förfäktade legalitetsprincipen inom finansrätten visst icke utesluter effektiv kamp mot uppenbart illojala företeelser. Den i Reichsabgabenordnung § 5 återgivna tanken, att civilrättsliga transaktioner skola i skattehänseende bedömas icke efter den yttre form, som valts, utan efter det rättsliga och ekonomiska resultat, som faktiskt ernås, torde i stort sett kunna anses tillhöra även gällande svensk rätt. Såsom en tillämpning av denna princip får man betrakta föreskriften i AGF 37 §, innebärande att gåva i skatterättslig mening skall anses föreligga, så snart ett avtal — trots rubriceringen köp, byte etc. — till sin reella innebörd har karaktär

läggande avseenden — såsom t. ex. i fråga om rättsskyddet — mellan skatterätt och straffrätt samt efterlyst en undersökning härvidlag.

⁸ NJA 1921: 5 och 1917: 63.

⁹ Jfr senast Eberstein, Festschrift för Lundstedt, s. 141 ff. — Nödvändigheten av att framtvunga uttryckliga lagföreskrifter, då luckor i gällande skattelag uppstått, betonas starkt av Blumenstein, Die Steuer als Rechtsverhältnis (Schanz-Festgabe II), s. 26.

av gåva. I sista hand måste vid skattelagens tolkning ankomma på vederbörande myndighets juridiska omdöme att avgöra, huruvida i det enskilda fallet föreligger ett fullt tillåtet utnyttjande av en lucka i skattelagen eller ett illojalt kringgående av det syfte, som med hjälp av motiv etc. kan utläsas ur själva skattelagens ordalydelse.

Den hittillsvarande framställningen torde ha givit vid handen, att frågan om tidpunkten för skattskyldighetens inträde icke kan besvaras utan en närmare analys av de olika sammanhang, i vilka densamma blir aktuell. Det förefaller då lämpligast att — i den mån så erfordras — taga upp frågan i samband med den redan planerade genomgången av åtskilliga *situationer, i vilka privaträttsliga regler kunna tänkas bli tillämpliga å det skatterättsliga fordringsförhållandet.*

Såsom tidigare framhållits, bär hela *förfarandet för att till beloppet fastställa en skattefordran* starka offentlighetsrättsliga drag. En jämförelse på denna punkt med uppkomsten av privaträttsliga fordringar ter sig därför föga givande. Här må endast framhållas, att även om den svenske skattelagstiftaren oftast underlåtit att fixera en bestämd tidpunkt för »skattskyldighetens inträde», betyder detta icke, att fasta tidsnormer saknas för vare sig *skatteobjektets värdering* eller skattens fastställande. Tvärtom har en precisering av den tidpunkt, till vilken värderingen skall hänföra sig, för lagstiftaren framstått såsom särskilt angelägen, då härigenom kunnat ernås att skattebeloppet bestämmas i möjligaste mån oberoende av den skattskyldiges egna dispositioner. Såsom ett led i dessa strävanden framstår t. ex. regeln i KL 41 § angående det beskattningsår, till vilket viss inkomst skall vara hänförlig, liksom även bestämmelserna i StplF 10 § om det värde, som skall läggas till grund för lagfartsstämpeln etc. I sistnämnda hänseende fram-

kommer klart den principiella skillnaden mellan den tidpunkt, till vilken värderingen hänför sig, och den eventuellt påvisbara tidpunkten för »skattskyldighetens inträde». Avgörande är nämligen i regel nästföregående års taxeringsvärde å den fasta egendomen, men det faller naturligtvis icke därför någon in att anse skattskyldigheten hava inträtt redan vid den tidpunkt, till vilken taxeringsvärdet hänför sig. Det visar sig också, att när lagstiftaren, såsom i AGF §§ 5—9, verkligen bemödat sig att fastslå en bestämd tidpunkt för skattskyldighetens inträde (nämligen i första hand tiden för dödsfallet och eljest tiden för ett framskjutet förvärv), så har han dock, när det gällt kvarlåtenskapens värdering, av praktikabilitets- eller billighetsskäl nödgats göra åtskilliga avsteg från denna tidpunkt både framåt och bakåt i tiden (AGF §§ 22—27). Ändock måste det sägas, att tidpunkten för dödsfallet synes särskilt väl ägnad att ligga till grund för arvsskattens bestämmande, då ju dispositioner från den skattskyldiges sida i det avseendet äro uteslutna. Det torde vara svårt att beträffande andra slags skatter finna en lika självklar huvudregel. Vill man icke förty närmare precisera tidpunkten för skattskyldighetens inträde, d. v. s. — såsom tidigare utretts — den tidpunkt, då det med skäl kan påstås att de typiska rättsföljderna taxering, debitering, uppbörd o. d. under normala förhållanden i sinom tid komma att inträda, får svaret sökas i varje särskild skattelag. Beträffande vår vanliga inkomst- och förmögenhetsbeskattning råder väl icke tvekan om, att förhållandena under beskattningsåret resp. vid dess slut i flera viktiga hänseenden äro avgörande för frågan, huruvida skatt slutgiltigt kommer att utgå.¹ Men någon säker

¹ Kuylenstierna, SvJT 1932, s. 36 f., torde ha missuppfattat Ebersteins åsikt angående skattskyldighetens inträde vid inkomstskatten. Av Eberstein Skatt, s. 94 f., framgår klart, att han anser förhållandena under hela beskatt-

företsägelse om skatteärendets utgång kan dock icke givas på det stadiet; därtill erfordras inträffandet av ytterligare rättsfakta. Bl. a. har riksdagen resp. kommunen vid beskattningsårets utgång ännu ej fastställt den proportion, efter vilken skatten skall uttagas. Denna av uppenbara praktiska skäl förestavade ordning måste naturligtvis accepteras och reglerna om »skattskyldighetens inträde» i eventuellt erforderlig utsträckning avpassas därefter.

Av det sagda har framgått, att den av lagstiftaren angivna tidpunkt, till vilken skatteobjektets värdering skall hänföra sig, i och för sig icke lämnar någon användbar ledning vid fastställande av »skattskyldighetens inträde», d. v. s. tidpunkten då förut omtalade typiska rättsföljder kunna påräknas. Det mesta som kan sägas är väl, att där icke särskilda skäl tala i annan riktning, det kan te sig naturligt och praktiskt att anknyta såväl värderingsnormen som de ifrågavarande typiska rättsföljderna till det faktiska läget vid en och samma tidpunkt. Men då får man också räkna med, att en sådan huvudregel rätt ofta måste åsidosättas. Beträffande t. ex. en så pass viktig värdeskatt som tullen nödgas också Eberstein medgiva, att »den principiella regeln om det värde, som skall läggas till grund för beskattningen», icke är tillämplig å oskadade varor.²

Även när det gäller skattefordringens *förfallodag* har lagstiftaren oftast underlåtit att ställa betalningsskyldigheten i någon uttrycklig relation till en viss tidpunkt för skattskyldighetens inträde. Vad de preliminära skatterna angår, förfalla ju dessa till betalning innan någon lär vilja

ningsåret avgörande, vilket innebär, att skattskyldighet icke kan anses ha uppkommit förrän vid beskattningsårets slut. (Samma mening hävdas för tysk rätt av Bühler, s. 210.) Jfr däremot partsargumentationen i NJA 1937: 492 (se nedan s. 61 not 5), där skattskyldighet förmenades inträda »under året för inkomstens förvärvande» (kurs. här).

² Eberstein Skatt, s. 604.

påstå, att »skattskyldighet inträtt», försåvitt man icke önskar fixera en speciell tidpunkt för den preliminära skattskyldighetens inträde. I sådant fall skulle t. ex. beträffande arbetsförtjänst gälla, att preliminär skattskyldighet vanligen uppkomme vid varje avlöningstillfälle. Någon teoretisk vinst av en dylik terminologi torde icke kunna påvisas. Vad åter angår kvarstående skatt och fastighetsskatt samt tillkommande skatt, skola dessa erläggas å särskilda i UppbF angivna terminer, vilka i tidshänseende endast anknyta till taxeringsår resp. beslut av högre instans (UppbF §§ 28, 32, 35—37). I fråga om arvs- och gåvoskatten samt kvarlåtenskapsskatten har förfallotiden bestämts till viss angiven tid efter det beskattningsmyndigheten meddelat beslut i ärendet (AGF 52 § och KvarlåtenskF 31 §). Lagfartsstämpeln och en del andra stämpelskatter följa däremot fortfarande det för arvs- och gåvoskatten före 1942 brukliga systemet, innebärande att skatten skall erläggas vid vederbörande handlings ingivande till beskattningsmyndigheten för åtgärd (StplF 8 §). Här föreligger alltså om man så vill ett slags uttagande av preliminär skatt innan skatteärendet slutligen prövats. Vid vissa skatteformer förekommer ock, att tidpunkten för skattskyldighetens och betalningsskyldighetens inträde sammanfaller, t. ex. i fråga om fondstämpel, där stämpelbelagd avräkningsnota skall upprättas samma dag som köpe- eller bytesavtal slutes (FondstplF 4 §). Det förefaller emellertid som om lagstiftaren i regel haft sitt huvudintresse inriktat på tidpunkten för betalningen. På grund av förfallodagens stora betydelse ur såväl det allmännas som den enskildes synpunkt saknas överhuvud icke noggranna regler härom vid någon skatt. Den civilrättsliga grundsatsen, att en fordran, där ej annat bestämts, är förfallen till betalning vid anfordran (SkuldebrL 5 § etc.), har sålunda intet ärende till skatterätten. Men

om någon som helst motsättning mellan civilrättsligt och skatterättsligt betraktelsesätt är ju här ej fråga.

Om såsom tidigare nämnts en jämförelse med den privaträttsliga regleringen icke ter sig särdeles givande, då fråga är om skattefordringens uppkomst, blir situationen i stor utsträckning en annan beträffande senare inträdande *förändringar i skattefordringsförhållandet* och i fråga om *dess upphörande*. Man skulle även här kunna peka på en överensstämmelse med skadeståndsfordringen, som ju uppstår enligt säregna regler men sedermera i ett flertal avseenden behandlas på samma sätt som de ordinära civilrättsliga fordringsanspråken. Vad som i förevarande sammanhang särskilt intresserar är skattefordringens ställning vid personskifte å borgenärs- eller gäldenärssidan samt i fråga om betalning, kvittning, preskription, preklusion, morapåföljder och förmånsrätt vid konkurs. Då nu dessa spörsmål i tur och ordning skola upptagas till behandling, måste förutskickas, att givetvis endast en orientering kring huvudlinjerna kan ifrågakomma, icke någon fullständig analys av varje särskilt problemkomplex.

Beträffande *personskifte å borgenärssidan* ligger eljest en uttömmande skildring verkligen inom räckhåll. Enligt Regeringsformen § 60 råder nämligen förbud mot att »statens inkomster förpaktas», vilket stadgande otvivelaktigt torde omfatta all överlåtelse av skatteanspråk, vare sig dessa förfallit till betalning eller icke.³ Vad kommunerna beträffar, förekommer däremot ett slags överlåtelse av skatteanspråk i samband med ändringar i den kommunala indelningen. Det är betecknande, att enligt 1919 års lag i

³ Det skulle kunna ifrågasättas, om icke kristidens s. k. varuclearing i realiteten utgjort ett otillåtet förpaktande av statens inkomster till enskilda näringsorganisationer. Jfr om dessa företeelser Herlitz, Svenskt författningssliv (1947), s. 72 ff.

ämnet, 7 §, även »fordran för ogulden kommunalutskyld» kan i likhet med övriga aktiva efter lämplighetsgrunder övertagas samt att enligt 8 § utjämning mellan kommunerna kan ske genom ersättning i penningar. Den mångfald av tveksamma spörsmål, som äro förknippade med vanlig civil cession, torde dock näppeligen få större aktualitet i hithörande sammanhang.⁴ Till slut må blott erinras om, att en överlåtelse av anspråk *gentemot* ett offentligt rättssubjekt på återfående av erlagd skatt ej sällan förekommer. Dessa situationer skola emellertid enligt den uppgjorda planen behandlas i kap. 2.⁵

Vad härefter angår frågan om *personskifte å gäldenärsidan*, äger naturligtvis också i detta sammanhang den allmänna obligationsrättsliga principen giltighet, att gäldenären icke utan borgenärens medgivande kan avtalsvis på annan person överflytta sin förpliktelse. Principen skärpes emellertid därigenom, att icke heller någon laglig möjlighet för det allmänna att frivilligt avstå från skattekravet gentemot den ursprungligen förpliktade torde förefinnas. Vad som kan ifrågakomma, är endast en personförändring i den meningen, att ytterligare en gäldenär — med solidrisk ansvar — tillkommer. Sålunda möter intet hinder, att därest t. ex. vid en *affärsöverlåtelse* nye innehavaren verkligen åtagit sig att svara för företrädarens skulder, jämväl det allmänna i samma ordning som övriga fordringsägare tager denna ansvarighet i anspråk. Enligt UppbF 72 §, som på förevarande punkt icke betecknar

⁴ En annan karaktär hade rättsfallet RÅ 1945 ref. 29, där frågan gällde skattskyldighet gentemot nybildat municipalsamhälle. Medan länsstyrelsen fann, att »skatteplikt i förhållande till municipalsamhället inträtt i och med K. M:ts» beslut om införlivning, och att debitering sedermera kunde lagligen ske i enlighet härmed, ansåg RegR uppförande i taxeringslängd för municipalsamhället utgöra en nödvändig förutsättning för skattskyldighet.

⁵ Se nedan s. 144 ff.

någon nyhet, åligger det t. o. m. vederbörande utmätningssmannen såsom tjänsteplikt att söka med utmätning anträffa den skattskyldige »eller annan, som är pliktig att svara för skatten». Härmed torde framförallt hava åsyftats sådana fall, då utmätning kan ske direkt hos annan person, t. ex. äkta makes ansvarighet för andra makens pensionsavgift enligt FolkpensL 20 §. Vid skattekrav på grund av skuldövertagande måste däremot talan givetvis ske vid allmän domstol, innan exekution kan äga rum. I vad mån härvid en självständig talerätt kan uppkomma för borgenären gentemot den nye gäldenären, utgör ett sedan gammalt omtvistat civilrättsligt tredje-mans-problem, som i förvarande sammanhang icke kan finna närmare behandling.⁶ Svensk judikatur lämnar däremot exempel på att en kommun fått å sig överlåten företrädarens rätt och därefter vid allmän domstol direkt gentemot nye affärsinnehavaren yrkat betalning för oguldna skatter från företrädarens tid.⁷ Tvistefrågan gällde främst, huruvida kommunalskatt för år 1924, d. v. s. å 1923 års inkomster, fölle under efterträdarens förbindelse att svara för »skulder, uppkomna före» den 16 april 1924. Rådhusrätten, i vars dom överinstanserna icke gjorde ändring, fann sådan ansvarighet föreligga, »då skattskyldighet för nämnda inkomst uppkommit i och med att densamma skulle betraktas såsom intjänad», d. v. s. vid kalender- eller räkenskapsårets utgång. Mot allmängiltigheten av en dylik motivering kunna berättigade invändningar resas. Att domstolarna i ett skuld-

⁶ Se senast Ussing Obl. Alm. Del (1946), s. 357 ff., och Rodhe i SvJT 1946, s. 33 f. Jfr Nial i EMvW (1931), s. 448. För schweizisk skatterätt gör Blumenstein, s. 111 f. och 116, gällande, att ett skuldövertagande aldrig kan grunda någon rätt för det allmänna gentemot den, som avgivit utfästelsen. En uttrycklig kantonal bestämmelse om ogiltighet av förbindelse att betala annans skatt återgives i sammanhanget (s. 112, not 8). Jfr även Willgren, s. 96, som avböjer skatteansvarighet på grund av avtal.

⁷ NJA 1928: A 12 (Rev.akt 15/1928).

övertagande, som icke uttryckligen berörde skatterna, ansågo sig kunna intolka ansvarighet för löpande årets skatter, borde snarare kunna försvaras med att dessa skatter utgjorde normalt påräkneliga passiva. Hade det t. ex. i stället varit fråga om ett större utskyldsbelopp, som fastställts att utgå genom en sedermera inträffad efterbeskattning, skulle domstolarna säkerligen tvekat att draga generella slutsatser ur konstruktionen »redan uppkommen skattskyldighet», även om den efterbeskattade inkomsten otvivelaktigt varit intjänad före överlåtelsen.⁸ I tysk rätt, där skatteansvarigheten vid affärsöverlåtelse ingående reglerats i lag, har man icke heller ansett sig kunna belasta efterträdaren med andra företrädarens skatter än sådana, som antingen redan debiterats eller ock avse löpande året. Med denna princip falla skatter, som avse föregående år men ännu ej debiterats, utanför efterträdarens ansvarighet. Man har sålunda av omsättningshänsyn — förvärvarens behov utav att redan vid överlåtelsen kunna klart bedöma skatteansvarigheten — frångått huvudregeln i Reichsabgabenordnung § 81 om skattskyldighetens inträde.⁹

En typ av personförändring på gäldenärssidan, som på senaste tid i samband med källskattens införande vunnit en viss aktualitet, är det fall, då en *arbetsgivare åtagit sig att betala den anställdes skatt*.¹ Något lagligt hinder för en dylik överenskommelse föreligger naturligtvis icke.² Över-

⁸ Jfr ang. »skattskyldighetens inträde» i dylikt fall nedan s. 61, not 5.

⁹ Jfr till det sagda Reichsabgabenordnung § 96 och Becker, s. 225. I sista hand erkänner dock Reichsabgabenordnung § 100 giltigheten av en civilrättslig skyldighet att svara för annans skatteskuld, vare sig på grund av lag eller särskilt åtagande. Sådan talan skall städse föras vid allmän domstol.

¹ Jfr även den år 1943 genom NyttjL 23 § för nya arrendeavtal avskaffade möjligheten att lägga fastighetsskatten på arrendatorn. Ang. besvärsmätt i dylika fall, se TF § 131: 1 och härom Westerberg, s. 125 f.

² En motsatt uppfattning har stundom gjorts gällande i pressen — tydligen framförallt i syfte att motarbeta övervältring av hembiträdens skatter

huvud torde numera icke vara ovanligt, att i samband med åtskilliga affärstransaktioner ena parten förbinder sig att ersätta uppkommen skatteökning för den andre, t. ex. om transaktionen kan väntas medföra skattskyldighet för realisationsvinst. Vad särskilt arbetsgivarens åtagande att betala den anställdes skatt beträffar, tilldrager sig detta förhållande från det allmännas sida ur uppbördssynpunkt icke något intresse, då arbetsgivaren ju i varje fall blir ansvarig för skattens erläggande genom löneavdrag.³ Tveksamhet kan däremot råda, huruvida jämväl skatt på skatten bör utgå i dylika fall. Att förmånen av fri skatt utgör skattepliktig inkomst, lär dock icke kunna förnekas. Den kvittning, som i närbesläktade fall kan anses äga rum genom lönens utbetalande i obeskuret skick, torde också motivera preliminärbeskattning jämlikt UppbF 6 §.⁴

Ett särskilt intresse tilldrager sig sådant gäldenärsskifte, som uppkommer genom den ursprunglige *skattegäldenärens* död. Dessa situationer hava också uttryckligen reglerats i den centrala skattelagstiftningen. Principen är, att den avlidnes och dödsboets skatteplikt sammanslås för dödsåret samt att dödsbodelägarerna svara för skatten allenast med dödsboets tillgångar.⁵ Det kan noteras, att dödsbodelägar-

på arbetsgivaren. Jfr härtill Kammarrättens m. fl. remissinstansers uttalanden, KProp 370/1945, s. 198 f., där det befarades, att en sådan övervältring skulle bli regel. Det kan nämnas, att Svenska frälsningsarmén gentemot sina omkr. 1,200 officerare sedan gammalt förbundit sig att betala all den skatt, som belöper på inkomsten från armén.

³ Eilards uttalande, Införselexekutionen s. 158, att »arbetsgivare, som enligt löneavtal är tillförbunden att betala den anställdes skatt, icke kan bli föremål för omedelbar exekution för skattens uttagande» måste sålunda förstås med reservation för lagenliga löneavdrag. — Ang. regress, se nedan s. 166 ff.

⁴ Jfr Dahlgren m. fl. Skatt vid källan, s. 68, som dock icke uttryckligen berör fallet i fråga. Enligt vunnen upplysning tillämpar Svenska frälsningsarmén (jfr not 2 härovan) den i texten förordade metoden.

⁵ KL §§ 53: 3 och 75: 3, SF § 6: 3, SIF och SFF § 15: 2. Jfr Ekeberg—Guldborg—Bergendal (1937), s. 250 f.

nas ansvarighet för åtskilliga speciella skatter, såsom t. ex. lagfartsstämpel, varuskatt, tull etc., torde följa de något strängare reglerna i BoutrL kap. 4, innebärande bl. a. att boet bör avträdas till förvaltning av boutredningsman eller till konkurs, därest delägarna önska undgå personligt ansvar.⁶ I de flesta hithörande fall sker dock antingen upp-
börden tämligen omedelbart eller ock ställes säkerhet, varför ansvarigheten redan av denna anledning jämförelsevis sällan lär träda i funktion. Den utgör emellertid ett av de talrika exemplen på att skattefordringsförhållandet in dubio anses följa vanliga civilrättsliga regler.

Dessvärre har lagstiftaren icke ägnat samma omsorg åt en reglering av *gäldenärsskifte vid den skattskyldiges konkurs* som vid hans död. Måhända har man föreställt sig, att konkursmässiga subjekt knappast böra bliva föremål för något synnerligt intresse från fiscus' sida. Rättspraxis har dock visat, att denna föreställning ej alltid håller streck, i varje fall icke beträffande inkomstskatten. Den linje, praxis härvid synes ha stannat för, innebär, att gäldenären efter konkursens inträde fortfarande skall vara skattskyldig för den inkomst, han får behålla för levnadskostnader (KonkursL 27 §), under det att all övrig inkomst beskattas hos konkursboet.⁷ Motsvarighet saknas sålunda till den vid

⁶ AGF 54 § 2 st. innehåller beträffande arvsskatten en uttrycklig hänvisning till BoutrL:ns regler, med visst undantag. För gåvoskattens del torde BoutrL vara obetingat tillämplig.

⁷ Se särskilt RÅ 1929 ref. 102 (skogsförsäljning) och 1941 ref. 56 (aktieutdelning), det sistnämnda målet med utlåtande av Eberstein. I annan riktning går RÅ 1936 Fi 97 (inkomst såsom tjänsteläkare), varjämte redan i RÅ 1922 ref. 50 fastslagits, att fastighetsskatt på grund av lagens uttryckliga avfattning bör åläggas konkursgäldenären, icke konkursboet (jfr nedan s. 64, not 1). Regeringsråden Kellberg och Aschan, som befunno sig i minoritet 1929 (Aschan biträdde även 1936 års avgörande), synas genom deltagandet i 1941 års enhälliga utslag hava ändrat uppfattning, försåvitt de icke eventuellt varit böjda för en differentiering alltefter inkomstens art. Jfr om hela frågan Bratt i SvSkT 1945, s. 94 ff.

dödsbosbeskattningen föreskrivna sammanslagningen av den avlidnes och dödsboets inkomster. Skälen för att i vissa avseenden behandla konkursboet såsom särskilt skatte-subjekt synas dock icke helt övertygande. Man har härvid framförallt åberopat att hänsyn till skatteförmågan motive-rade en skatterättslig uppdelning av inkomsterna mellan gäldenär och konkursbo.⁸ Det kan då invändas, att vår gällande skattelagstiftning i närbesläktade situationer icke tager dylika hänsyn. En läkare, som av sin inkomst måste göra stora kapitalavbetalningar å studieskulder, erhåller icke någon härav betingad lindring i skattebördan. Hans skatterättsliga ställning skulle med härskande tolkning av-sevärt förbättras, därest han sökte sig själv i konkurs. Likaså förefaller det inkonsekvent, att underhands- eller tvångsackord skall för t. ex. en kapitalinkomsttagare i skattehänseende ställa sig betydligt ofördelaktigare än regelrätt konkurs, trots att syftet — fordringsägarnas för-nöjande så långt möjligt — är detsamma i båda fallen. T. o. m. det förhållandet att en slösaktig person sättes under förmyndare innebär ju ofta att personen i fråga icke får *disponera* mer än en del av sina inkomster, men några skatterättsliga konsekvenser härav ha veterligen icke ens ifrågasatts. Det kan då spörjas, av vilka skäl just konkurs-gäldenären skall komma i en skatterättslig särställning, då hans dispositionsrätt över inkomsten beskurits. Därest icke rättsutvecklingen redan kan anses fastlåst genom de be-rörda prejudikaten, synes för gällande rätt den rimliga ut-vägen vara att beskatta såväl gäldenärens som konkursboets inkomster hos gäldenären, men att därvid i första hand medgiva avdrag för allt, som kan anses åtgå till förnöjande av räntefordringsägare. En liberal tolkning i sistnämnda

⁸ Eberstein i RÅ 1941, s. 124 ff. Jfr häremot Bratt a. u., s. 100.

avseende borde icke stöta på alltför stora svårigheter.⁹ Vad skattens gäldande beträffar, vore väl naturligast, att konkursförvaltaren av ifrågavarande inkomst reserverade erforderliga skattemedel.¹ Skatten skulle då i realiteten erhålla karaktär av massafordran. Det torde å andra sidan icke i och för sig ligga något oegentligt uti, att gäldenären under konkursen ådrager sig skulder, för vilka betalning icke kan erhållas ur konkursboet.² Vida egendomligare förefaller det då, att gäldenären icke under och efter konkursen skall stå i personligt betalningsansvar för alla skat-

⁹ Annan mening Eberstein RÅ 1941, s. 124.

¹ Man hade väntat sig, att en sådan reservation av skattemedel efter källskattens införande t. o. m. skulle beträffande arbetsinkomst ske automatiskt genom löneavdrag. Emellertid har i UppbF 10 § stadgats, att preliminär A-skatt icke skall utgå å ersättning, som utbetalas till konkursgäldenär eller konkursbo. En sådan regel föreslogs redan i borgmästare Laurins P. M. ang. skatteavdrag 1941, utkastet till förordning § 8. 1944 års uppbördsberedning (SOU 1945: 27, s. 237) motiverar regeln i fråga med att skatt icke bör uttagas, innan det prövats, att icke borgenärer finnas, som hava bättre förmånsrätt för sina fordringar än det allmänna för skatten. Beredningen synes ha förbisett, att det här är fråga om skattskyldighet som — i den mening, KonkursL § 100 avser — uppkommit efter konkursutbrottet (skattskyldighet anses ju icke inträda förrän vid inkomstarets slut; jfr ovan s. 24 not 1). Skattefordringen i fråga får sålunda, i den mån den överhuvud kan göras gällande mot konkursboet, karaktären av massafordran, varför någon konkurrens i förhållande till övriga konkursborgenärer överhuvud icke uppstår. Vad åter övriga massafordringsägare beträffar, inträda icke menliga verkningar av annan art än som överhuvud är förenad med all slags preliminärbeskattning. Även DepCh synes i KProp 370/1945, s. 184, hava felbedömt situationen, då bestämmelsen i Införsell 21 § 4 om förbud mot skatteinförsel efter konkurs åberopas i sammanhanget. Här är ju i de allra flesta fall fråga om skatter från tiden före konkursen. De av ÖÄ framförda, i propositionen s. 182 återgivna erinringarna, att regeln om konkursgäldenärs immunitet gentemot skatteavdrag skulle medföra en oerättigad förmån för löntagare i konkurstillstånd, synas sålunda behålla sin styrka. En annan sak är, att svårigheter beträffande jämkning, ev. framtida restitution etc. kunna motivera att — såsom nu skett — utesluta konkursgäldenärer och konkursbon från preliminärbeskattning. Inkonsekvent ter det sig i varje fall, att preliminär B-skatt däremot tydligen skall utgå oberoende av konkurstillstånd.

² Jfr Bratt a. u., s. 100.

ter, som avse inkomst under konkursen genom hans arbete eller å hans egendom, helst som möjlighet till generalexekution gentemot konkursbo icke erkänts i praxis.³ Utvägen att lägga all skatt å konkursgäldenären personligen kan naturligtvis i enskilda fall tänkas medföra mindre lyckliga verkningar. Men dessa svårigheter synas de lege ferenda närmast böra lösas i sammanhang med en allmän lindring av skattebördan för sådana skattedragare, som hava stora skulder att avbetala. Att härvidlag förmågoprincipen bör tillmätas större utrymme än hittills, torde motsvara en allmän uppfattning. Det må slutligen omnämnas, att i tysk rätt, där eljest alla upptänkliga specialfall möta, beskattningen av konkursbo icke lär ha inneburit något problem. Konkursboet självt har nämligen icke ansetts utgöra skattepliktigt subjekt (enligt 1925 års Körperschaftsteuergesetz) och beskattningen av gäldenärens inkomst tycks i varje fall icke ha medfört tvister i högsta instans.⁴ För schweizisk rätt hävdar även Blumenstein, att blott gäldenären, icke konkursboet, kan vara skattesubjekt, och motiverar detta resultat med att konkursboet icke har egenskap av juridisk person. Skatter, som hänföra sig till konkursboets tillgångar och förvaltning, böra dock enligt Blumenstein behandlas såsom massafordringar.⁵ Det kan i anslutning här till påpekas, att den svenska diskussionen kring problemet i berömvärd utsträckning undgått faran att draga slutsatser i ena eller andra riktningen enbart från konkursboets påstådda egenskap resp. bristande egenskap av juridisk person, en eljest i och för sig tveksam terminologisk fråga.

Liksom civilrättsliga penningfordringar upphör skatte-

³ NJA 1945: 177 (konkursbo kunde icke försättas i konkurs).

⁴ Se Bühler, s. 497 f. Frågan synes heller icke hava uppmärksamrats i Holländers utförliga kommentar till Einkommensteuer och Körperschaftsteuergesetz.

⁵ Blumenstein, s. 669 ff.; jfr även s. 64.

fordringen normalt genom *betalning*. Här gälla naturligtvis i första hand de allmänna reglerna om lagliga betalningsmedel.⁶ Att exempelvis 1940 års lag om moratorium — liksom dess föregångare av 1914 —, även i princip avser skattegäld, är obestriddligt.⁷ Däremot torde utrymme i detta sammanhang saknas för en tillämpning av 1927 års lag om gälds betalning genom penningars nedsättande i allmänt förvar. Har taxering för samma inkomst skett på skilda orter, finnes i stället en särskild regel i UppbF 57 § om anstånd med inbetalning av ettdera beloppet. Några andra fall, där tvekan om rätt borgenär uppkommer, torde svårigen kunna påvisas.

En speciell situation inträder enligt KF 4/10 1940 ang. rätt att använda försvarsobligation såsom betalningsmedel vid erläggande av arvsskatt, m. m.⁸ Då obligationerna här-

⁶ Ehuru flera skatteförfattningar sakna motsvarighet till bestämmelsen i TullSt 152 §, att betalning får ske genom postremissväxel, check, postanvisning eller postgiro, torde, där ej annat stadgats, skyldighet föreligga att under sedvanliga betingelser godtaga dessa betalningsmedel. Enligt UppbF 61 § får dock jämte postgiro och kontant betalning endast användas postremissväxel. Praktisk betydelse torde denna inskränkning knappast äga, då både post- och bankkontor enligt sina instruktioner efter särskild prövning godtaga checkar såsom betalningsmedel. Jfr för tysk rätt Reichs-abgabenordnung § 102 med tillämpningsföreskrifter (Becker, s. 239 ff.), enligt vilka checkar i regel skola godtagas men betalning anses ha uteblivit, om de sedermera icke infrias.

⁷ Detta framgår direkt av undantaget för »skatter, utskylder och andra avgifter» i KF 4/9 1914 om utsträckt anstånd med betalning av gäld. Jfr borgmästare Lindhagens hos Köersner—Dickson Moratorium, s. 6, återgivna yttrande i 1914 års lagutskott: »Att staten såsom den mäktige enligt förslaget slår fast sina egna fordringar i skatter och dylikt men inbegriper sina skulder under lagen, är ett vanligt och sålunda kanske oundvikligt förhållande.»

⁸ Författningen gällde första försvarslånet, som numera blivit inlöst. Motsvarande bestämmelser ha emellertid givits för de två följande försvarslånen enligt KF 28/3 1941 och 20/3 1942. Enligt upplysning från Stockholms Rådhusrätts bouppteckningsavdelning förekom till en början något enstaka fall av betalning med försvarsobligation. På senare år har denna betalningsform till följd av kursförhållandena i praktiken helt upphört. — Det förtjänar omnämnas, att redan genom KBr 19/10 1855 (se Statskon-

vidlag skola gälla till sitt nominella kapitalbelopp, kan förhållandet närmast karakteriseras såsom ett slags legal kvittningsrätt.⁹ Emellertid har på allra senaste tid i fråga om kvarlåtenskapsskatten införts en regel, varigenom under vissa villkor även i dödsboets egendom intecknat skuldebrev samt — vid skattebelopp över 20,000 kronor — t. o. m. dödsboet tillhöriga aktier få användas såsom betalningsmedel intill skattens halva belopp (KvarlåtenskF 32 §). Frågan om det värde, efter vilket aktierna skola godtagas, skall regleras genom särskild förordning.¹ Eftersom det är fråga om betalning och icke om anstånd med betalning, synes beträffande intecknade skuldebrev icke vara förutsatt något personligt betalningsansvar för den skattskyldige.² Därest den sålunda medgivna betalningsformen kommer att användas i större utsträckning — vilket väl särskilt lär bli va fallet under tider av allmän deflation — torde åtskilliga civilrättsliga problem kunna uppdyka i samband med valutans mottagande och förvaltning. Utgångspunkten för dessa problems bedömande måste bli va, att ett vanligt förfogande över inteckning (med eller utan personligt betalningsansvar) resp. ett ordinärt aktieförvärv föreligger. Något skäl att anlägga speciellt skatterättsliga synpunkter

torets cirkulär 14/3 1856, SFS 16/1856) påbjöds »emottagning vid uppbörden av stats- och riksgäldsmedel utav räntekuponger till riksgäldskontorets obligationer för statslånet N:o 1».

⁹ Jfr nedan s. 39.

¹ Se KProp 212/1947, s. 374. Det förefaller anmärkningsvärt, att varken i betänkandet (SOU 1946: 79) eller propositionen redovisas de av 1938 års arvsskattekommitté (SOU 1939: 18, s. 161) påpekade nedslående erfarenheter, som föranlett den norske lagstiftaren att upphäva redan införda bestämmelser om skattebetalning medelst värdepapper.

² Jfr diskussionen härom i SOU 1939: 18, s. 160. En annan karaktär har det överlämnande av inteckningssäkerhet, som enligt AGF § 55: 3 kan äga rum vid anstånd med erläggande av skatt. Här måste den skattskyldige alltid dessutom ikläda sig personligt betalningsansvar. Jfr Eberstein Den svenska arvs- och gåvobeskattningen, s. 164. I 1925 års tyska Erbschaftsteuergesetz, §§ 37 och 38, återfinnas liknande regler; jfr Kipp, s. 628 ff.

på rättsförhållandet, sedan valutan en gång godtagits såsom betalning, förefinnes icke. Så t. ex. bör uppenbarligen intet hinder möta för staten att till enskild person överlåta den »skattefordran», som är knuten till ett såsom likvid överlämnat intecknat skuldebrev.

I överensstämmelse med vad som gäller för civila fordringar i allmänhet (HB 9: 5) ligger det regelmässigt i skattegäldenärens fria skön att avgöra, å vilken förfallen skattefordran erlagd betalning skall avräknas. Om sålunda en skattskyldig likviderat för löpande året debiterad skatt, förefinnes ingen möjlighet för det allmänna att i stället låta betalningen avse en äldre, restförd och måhända snart preskriberad skatt. Även då det gäller flera restförda belopp, måste vid frivillig delbetalning den skattskyldiges egna avsikter respekteras.³ T. o. m. om den betalandes avsikt härvidlag blott framgår med önskvärd tydlighet av den översända summans storlek, lärers samma regel böra tillämpas. Däremot beror det naturligtvis helt på det allmänna att avgöra, för vilken skatt utmätning eller införsel skall äga rum. I sådant avseende synes vanligen den praxis tillämpas, att äldre, av preskription hotade utskylder indrivast först.⁴

³ Jfr SvJT 1946, rf s. 2 (frivilligt insänt bötesbelopp fick ej tagas i anspråk för ogulden skatt). Frågan tangerades även i NJA 1944: 536, där HD fann ett delvis inbetalt restlängdsbelopp i varje fall icke utan särskild framställning kunna anses i första hand avse å kronodebetsedeln upptagen försäkringspremie mot hagelskada.

⁴ Se härom Lundberg, s. 214 ff., som dock vill giva principiell företrädesrätt åt restantier från tiden efter källskattens införande, »eftersom det nya uppborðsförfarandet i högre grad än tidigare anknyter till inkomstens förvärvande». Jfr å andra sidan Eilard, s. 165, som beträffande införsel finner praxis vacklande men anser företräde mellan olika utskyldsbelopp efter anciennitet sakna stöd i lag. Riktigast vore enligt Eilard att tillämpa regeln i InförselL 7 § om proportionell fördelning å samtliga under införsel varande skattebelopp. Denna regel finner däremot Lundberg, s. 215, möta alltför stora praktiska svårigheter, särskilt i de större distrikten, där antalet

Frågan om den skattskyldiges *kvittningsrätt* gentemot skattekrav har rönt en viss uppmärksamhet i Tyskland, där Reichsabgabenordnung § 103 t. o. m. generellt erkänner en dylik befogenhet.⁵ För vårt lands del torde frågan sakna större praktisk betydelse, så länge det allmännas solvens icke ifrågasättes.⁶ Observeras bör dock det förut omförmälda fallet, då arvsskattebetalning genom överlämnande av försvarsobligationer tillåts.⁷ Visserligen var därvid en uttrycklig föreskrift erforderlig redan på den grund, att obligationerna skulle mottagas efter sitt nominella värde, utan hinder av att de icke voro förfallna till betalning. Man synes dock vara berättigad att av bestämmelsens avfattning e contrario draga slutsatsen, att kvittning i allmänhet icke är medgiven ens om förfallen motfordran föreligger. Sär-

införelärenden är stort. Med det nu anförda må jämföras ett av Riksräkenskapsverket den 13 april 1933 utfärdat cirkulär till samtliga länsstyrelser (otryckt men enligt uppgift från verket icke ännu [juli 1947] ersatt av nya föreskrifter enligt UppbF 80 §). Däri stadgas, att delvis influtna kronouppbördsmedel borde i första hand tillgodoföras pensionsavgiftstiteln och i andra hand övriga titlar proportionsvis, dock att, då den skattskyldige uttryckligen förklarat inbetalt belopp avse skatt, för vilken fast egendom svarade, denna titel skulle påföras beloppet (jfr härom även SOU 1945: 27, s. 280). För folkpensionernas del torde cirkuläret ej längre äga aktualitet. Dessutom synes man i cirkuläret icke hava tillfullo beaktat den principiella skillnaden mellan frivillig betalning och regelrätt indrivning. Endast i det senare fallet kunna Riksräkenskapsverkets anvisningar bli avgörande även i förhållande till den skattskyldige.

⁵ Förslaget till Reichsabgabenordnung medgav överhuvud icke kvittning gentemot skatteanspråk, men vid lagens antagande vidtogs en radikal ändring härvidlag, framförallt för att möjliggöra kvittning med vissa ostridiga eller domfästa skadeståndsfordringar, som uppkommit genom krigsförhållandena (jfr Merk, s. 146, not 30). Härigenom har man gått utöver den från romersk rätt (C. 4.31.1) härstammande regeln i BGB § 395, att kvittning gentemot det allmänna är tillåten endast om de båda fordringarna beröra samma offentliga kassa. — För schweizisk rätt avböjer Blumenstein, s. 61 f., principiellt en kvittningsrätt.

⁶ I Norge, där lagstiftaren t. o. m. måst taga ställning till frågan om kommuns konkurs, har däremot kvittningsrätt i viss omfattning uttryckligen medgivits. Se Arnholm Streiftog, s. 80 f. och Lund, s. 226.

⁷ Ovan s. 36 f.

skilt må framhållas, att en genom lagakraftvunnet utslag fastställd fordran på restitution av skatt icke torde kunna anses kvittningssgill vid erläggande av ny skatt. Däremot kan i dylika fall det allmänna stundom enligt uttrycklig författningsbestämmelse påkalla kvittning, vilket naturligtvis har särskild betydelse, då den skattskyldiges vilja eller förmåga att betala kan ifrågasättas. Dessa situationer behandlas i kap. 2.⁸

I många fall innehålla skatteförfattningarna särskilda bestämmelser om *preskription av skatteanspråk*. Beträffande de vanliga kommunala och statliga skatterna förekomma sålunda åtskilliga frister, inom vilka skattekravet från det allmännas sida måste göras gällande. Huvudregeln är, att det konkreta skatteanspråket skall fixeras redan under taxeringsåret eller ock eventuellt vid senare fortsatt taxeringsprocess i högre instans. Eftertaxering tillåtes sålunda endast om den skattskyldige genom sitt eget förhållande föranlett utebliven eller för låg taxering (KL 62 §, SIF och SFF 13 §). Eberstein har häri velat se en »hastig preskribering» av skatteanspråket för de fall, då försumlighet med avseende å deklarationen icke ligger den skattskyldige till last.⁹ Mera överensstämmande med gängse betraktelsesätt synes dock vara att i sammanhanget tala om en rättskraftsverkan. Att anse skattskyldighet väl hava uppkommit men strax därpå hastigt preskriberats, stämmer i varje fall icke med motsvarande terminologi, därest ett välgrundat civilt anspråk underkänts genom lagakraftägande dom. Snarare torde det vara klargörande för situationen att betrakta eftertaxeringen såsom ett slags åter-

⁸ Nedan s. 147 f.

⁹ Eberstein Skatt, s. 353. Jfr även Willgren, s. 81, som för finsk rätt talar om, att skatteanspråket i regel »försittes, om det icke realiserats under det beskattningsår, då detsamma mognat».

brytande av dom, vars oriktighet föranletts av ena partens beteende. Även då taxering överhuvud icke skett tidigare, synes situationen rättsligen närmast vara likartad med resningsfallen.¹

En preskriptionsbestämmelse i vanlig mening ger sig däremot tillkänna i regeln, att eftertaxering icke må ske senare än fem år efter det rätta taxeringsåret eller beträffande avliden person icke senare än två år efter bouppteckningens ingivande (KL 62 §, SIF och SFF 13 §). Systemet kompletteras av föreskrifterna i UppbF 91 § om särskilda preskriptionstider dels för skatt, som genom felaktig debitering icke påförts (tre år), och dels för debiterad skatt (fem år). Gemensamt för alla dessa bestämmelser är, att preskriptionstiden icke beräknas med utgångspunkt från »skattskyldighetens inträde» utan från det år, då taxering bort ske eller skatten skolat erläggas. Här har man sålunda

¹ Jfr Sandström Taxering, s. 206 f., som betr. eftertaxering betonar, att »billighetsskäl» framkalla »en avvägning mellan å ena sidan det allmännas intresse av riktiga skatteintäkter och å andra sidan de skattskyldigas intresse av att de en gång vidtagna beskattningsåtgärderna inom rimliga gränser bliva bestående». Sandström diskuterar även i sammanhanget (s. 204 ff.) omsorgsfullt »eftertaxeringens rättsliga karaktär». Han väljer mellan tre alternativ: »Straffrättsligt förfarande», »åtgärd, varigenom skadestånd uttages» och »utkrävande av statens tidigare ej realiserade fordringsanspråk». Det första alternativet avfärdas omedelbart, det andra först efter ett ingående, tämligen skolastiskt färgat resonemang. Problemställningen i det senare fallet påminner något om den inom civilrätten stundom dryftade tvistefrågan, huruvida tvångsvis genomförd uppfyllelse av en obligatorisk förpliktelse skall betecknas såsom prestation eller morapåföljd; jfr Ussing Alm. Obl. s. 76 med hänvisn. Beträffande penningprestationer torde denna rubriceringsfråga sakna både praktisk och pedagogisk betydelse. Detsamma synes gälla beträffande eftertaxerade penningbelopp. Under alla omständigheter böra de konkreta regler, som peka i ena eller andra riktningen, först redovisas och den terminologiska rubriceringsfrågan sedan avgöras i enlighet med det vunna resultatet. Det visar sig också, att Sandström vid den sedermera följande, i många avseenden betydelsefulla utredningen av eftertaxeringsreglernas innebörd (jfr Bratt i SvSkT 1940, s. 109 ff.) överhuvud icke får anledning återkomma till frågan, huruvida det eftertaxerade beloppet utgör skadestånd eller skattefordran.

frångått den utgångspunkt — tiden för fordringens uppkomst — som beträffande vanlig preskription uppställts i svensk rätt. Det förtjänar omnämnas, att i de enda land, där veterligen en liknande allmän regel för preskriptionstidens begynnelse helt eller delvis gäller, nämligen Finland och Danmark, skattefordringar härvidlag även behandlats efter andra principer.²

Den svenska särregleringen omfattar dock icke alla skatter. Ännu före 1943 gällde en preskriptionstid av 3 år för debiterade kronoutskylder³ under det att motsvarande kommunalskatt följde den allmänna regeln om tio-årig preskription från fordrans uppkomst⁴. Först genom KF 30/4 1943 om preskription av utskylder m. m., vilken författning sedermera inarbetades i UppbF 91 §, tillskapades en enhetlig, femårig, icke avbrytbar preskription för hithörande

² I *norsk* och *dansk* rätt, där preskription av skattefordringar erhållit särreglering inom resp. allmänna preskriptionslag, har fordringens förfalldag tagits till principiell utgångspunkt för preskriptionstiden. Se norsk Lov 27/7 1896 §§ 2 och 5: 2 (3 år, dock tidigast fr. o. m. utgången av vederbörande budgetår) och dansk Lov 22/12 1908 §§ 1—3 (5 år från förfalldagen, försåvitt icke fordringshavaren befinner sig i »utilregnelig Uvidenhed om sit Krav»; jfr Ussing Alm. Obl. s. 494, som med stöd av rättspraxis finner att »der skal meget til, for at Skattevæsenet skal miste sit Krav»). Såväl enligt norsk som dansk rätt avbrytes preskription i hithörande fall endast genom erkännande eller rättsliga åtgärder. Enligt en *finsk* lag 26/5 1925 om preskription av skatter och avgifter gäller en icke avbrytbar preskriptionstid av fem år från året efter det då debiteringen ägde rum. Jfr Rekola i NAT 1942, s. 13 ff. Den *tyska* Reichsabgabenordnung, §§ 120—126, behandlar ingående skattepreskriptionen. Enligt huvudregeln är preskriptionstiden fem år från utgången av det år, under vilket skattskyldigheten uppkommit (jfr ovan s. 20 vid n. 4). Preskriptionen avbrytes bl. a. genom skriftligt krav (§ 124). — Angående den allmänna preskriptionstidens utgångspunkt i olika länder, se t. ex. Ussing a. a., s. 478.

³ Denna preskription, som grundades på åtskilliga 1700-talsförfattningar, vållade tolkningssvårigheter i praxis. Se NJA 1930: 167 och härtill 1936 års uppbördskommittés betänkande, SOU 1938: 46, s. 208 ff., vars uppgifter i huvudsak återkomma i KProp 17/1943, s. 105 ff. (jfr även Sandström, SvSkT 1943, s. 187 f.).

⁴ Eilard Införselexekutionen, s. 164, uppgiver felaktigt »efter förfalldagen».

utskylder. Enligt ordalagen i nämnda KF 1943 skulle preskriptionen avse »sådana till stat och kommun utgående utskylder och andra medel, som avses i 1 § restindrivningsförordningen under a) och b)», d. v. s. »utskylder och avgifter till kronan» resp. kommunalutskylder. Då åtskilliga specialskattelagar innehålla, att ogulden skatt må uttagas »i den ordning som om uttagande av oguldna kronoutskylder är stadgad» (AGF 53 §) eller liknande, och dessa skatter icke gärna kunde anses hänförliga till RestindrivnF § 1 c) (övriga avgifter eller andra liknande medel, som må utmätas utan dom eller utslag), låg det måhända nära till hands att även anse dylika specialskatter till kronan omfattade av den femåriga preskriptionen.⁵ Emellertid torde en sådan tolkning icke vara försvarlig. Visserligen är det uppenbart, att hänvisningen till indrivning i den ordning, som stadgas beträffande kronoutskylder, icke förutsätter, att ifrågavarande speciella skatt verkligen skall anses hänförlig till kronoutskylder i teknisk mening. Med den restriktiva tolkning, som sistnämnda begrepp i olika sammanhang erhållit⁶, vore i så fall alldeles klart, att specialskatterna icke hörde dit. Däremot måste vid tolkningsfrågans lösning beaktas, att 1943 års KF tillkommit i samband med en reform (erkända skatteförmedlingskassor) just beträffande de årliga krono- och kommunalutskylderna och att förarbetena icke innehålla minsta antydning om en vidsträcktare tillämpning av de nya preskriptionsreglerna.⁷ Vidare må uppmärks-

⁵ Sålunda anser Eilard Införselexekutionen, s. 163, 1943 års KF tillämplig å »utskylder, som indrivs i enlighet med restindrivningsförordningen, t. ex. automobilskatt».

⁶ Se t. ex. det vid tillkomsten av RestindrivnF gällande 1917 års uppboordsreglemente, § 1, där kronoutskylder definieras såsom »årliga utskylder och avgifter till kronan etc.» (jfr SOU 1941: 5, s. 10). Samma tolkningsfråga förelåg betr. förmånsrätt i NJA 1944: 131 (läskedrycksskatt) med hänv. Jfr nedan s. 59 ff.

⁷ I det grundläggande betänkandet, SOU 1942: 21, s. 88, säges t. o. m., att

sammas, att icke heller i förarbetena till UppbF 91 §, som ersätter ovannämnda KF 1943, frågan om en vidare syftning av preskriptionsregeln upptagits till diskussion.⁸ Det torde nog därför kunna antagas, att en allmänt hållen hänvisning om uppbörd såsom för kronoutskylder icke bör medföra femårig preskriptionstid. Detta gäller även för det fall att hänvisningen erhållit en mera utförlig redaktion, såsom t. ex. då beträffande automobilskatt talas om att »vad rörande restindrivning, avkortning och avskrivning är stadgat i fråga om allmänna utskylder till kronan» skall i tillämpliga delar gälla även denna skatt.⁹ Oavsett att en dylik hänvisning icke passar in på rubriken »Efterkrav och preskription av skatt» (UppbF 91 §), vore det ohållbart att söka genom en pressad tolkning av ordalagen draga upp en skiljelinje i förevarande avseende. Ej sällan, såsom t. ex. beträffande varuskatt och trafikskatt, heter det f. ö. blott, att för uttagande av förfallet skattebelopp må »utmätning omedelbart verkställas».¹⁰ Här kan uppenbarligen icke bli fråga om annat än tioårig preskription. Även formuleringen i HundskatteF 11 §, att förfallen hundskatt »må utmätas lika med skatt varom i uppbördsförordningen sägs», torde, trots att den tillkommit i samband med 1945 års uppbördsreform, icke kunna tolkas såsom om därmed jämväl åsyftats införande av femårig preskriptionstid. Något tvivel behöver däremot icke föreligga om att sådan preskriptionstid gäller beträffande bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter enligt 1908 års KF, vars 5 § 1 mom. uttryckligen hänvisar bl. a. till den rubrik i 1917 års Uppbregl.,

de föreslagna preskriptionsbestämmelserna »begränsats till att avse utskylder och avgifter till stat och kommun». Helt otvetydig är dock icke denna upplysning.

⁸ Se SOU 1945: 27, s. 299 f. ⁹ KK 12/12 1924, 9 §.

¹⁰ Se VaruskatteF 7 § 2, TrafikskatteF 8 § etc. Jfr även KF 10/7 1947 om viss avgift å mjölk, grädde och ost, 8 §.

som numera motsvaras av rubriken till UppbF § 91. Det samma gäller nöjesskatten, där vederbörlig hänvisning återfinnes i tillämpningsförfordningen till 1945 års KF, 16 §.

Vad som tilldrager sig särskilt intresse i förevarande sammanhang är emellertid just det förhållandet, att den allmänna civillagens tio-åriga preskription utan tvekan anses tillämplig, så snart icke något speciellt stadgande i annan riktning kan åberopas.¹¹ Eftersom svensk rätt härvid utgår från tiden för fordringens uppkomst, möter återigen problemet om den »riktiga» tidpunkten för skattskyldighetens inträde. I rättsfallen NJA 1934: 293 och 1946: 115, vilka båda rörde preskription av arvsskatt, utgingo domstolarna från dödsfallet såsom avgörande för skattskyldighetens uppkomst och ansågo preskription böra inträda tio år där-
 efter.¹ Särskilt beträffande det senare rättsfallet, som avsåg tilläggsbouppteckning i anledning av yppad ny tillgång i boet, ter sig detta resultat de lege ferenda mindre tilltalande, bl. a. emedan skatteförmågan, som ju antages utgöra grunden för arvsskattebördans fördelning², uppkommer först i anslutning till den nya tillgångens framträdande³. I sammanhanget bör också omnämnas, att HD i rättsfallet NJA 1938: 334 beträffande lagfartsstämpel ansett preskription icke skola räknas fr. o. m. tidpunkten för det lagfartspliktiga fånget — då enligt Ebersteins åsikt

¹¹ Jfr ang. avbrytande av preskription Rekola NAT 1942, s. 25 ff.

¹ I NJA 1940: 185 ansågs tio-årig preskription även gälla för gåvoskatt. Den ovan behandlade frågan om räckvidden av 1943 års KF om preskription av utskylder erhöill icke aktualitet i något av de tre anförda rättsfallen. — Vid arvs- och gåvoskatt samt de i hovrätt granskade stämpel-skattebördorna torde gälla, att anspråk mot vederbörande tjänsteman på utgivande av felande skatt preskriberas inom två år från den dag, renovation inkommit till hovrätten. Jfr AGF 64 § och StplF 50 § samt Eberstein i SvJT 1926, s. 201 ff. (annan mening Hugo Ericsson i SvJT 1925, s. 481 ff.).

² Eberstein, SvSkT 1947, s. 180 f., har framhållit, att KvarlåtenskF delvis gjort våld på denna skattefördelningsprincip.

³ Jfr även advokatfiskalens argumentering, NJA 1946, s. 117.

skattskyldigheten principiellt inträtt.⁴ En sexton år försenad lagfartsansökan föranledde därför stämpelskyldighet trots preskriptionsinvändning. Det är svårt att inse, varför icke en motsvarande regel borde gälla vid försenad bouppteckning eller vid tilläggsbouppteckning. Utan tvivel är »huvudregeln» om skattskyldighetens inträde vid dödsfallet icke tillskuren för dylika fall. Här, liksom beträffande alla skatter, för vilka preskriptionsregler ännu icke givits, anbefaller sig de lege ferenda med särskild styrka det kontinentala systemet att låta preskriptionstiden utgå från skattens förfallodag eller någon tidpunkt, beräknad i anslutning härtill. Ett penndrag av lagstiftaren, som med ens löste preskriptionsfrågan för alla slags skatter, såsom delvis skett i Finland⁵, vore utan tvivel av behovet påkallat.

Då de allmänna civilrättsliga reglerna om preskription ansetts i princip tillämpliga å skattefordringar, lär icke heller kunna anföras något hållbart skäl mot att även låta det i preskriptionsförordningen upptagna institutet *kallelse å okända borgenärer* hava avseende å samma slags fordringar. En särskild anledning härtill ligger f. ö. i bestämmelsen om underrättelseplikt gentemot Kronans ombudsman i orten (§ 11). Däremot har stundom tvekan uppstått, i vilken utsträckning kallelsen utesluter efterbeskattning.⁶ Frågan var uppe i rättsfallet NJA 1944: 435⁷, där en mejeri-

⁴ Se Eberstein Skatt, s. 514 f., där praxis förklaras icke hava erkänt denna grundsats i hela dess vidd. Förutom i några av de anförda rättsfallen godtogs principen icke heller i NJA 1932: 605, där ny lag tillämpades å fång från den äldre lagens tid. Man måste instämma med Kuylenstierna, SvJT 1933, s. 536, att lagfartsansökan lika väl som det ursprungliga fångnet skulle kunna anses vara »det faktum, vid vilket skatten knutits».

⁵ Jfr ovan s. 42 not 2.

⁶ Jfr Kuylenstierna i SvJT 1932, s. 37.

⁷ I NJA 1932: 32 kom däremot frågan aldrig på sin spets, då skattefordringen var betald vid tiden för årsstämningen men sedermera restituerades och därefter ånyo fordrades tillbaka till kronan.

förening i likvidation, trots att det allmänna icke under kallelsetiden bevakat någon fordran på oguldna utskylder, eftertaxerades för krono- och kommunalutskylder från tiden före kallelsens utfärdande. Enligt domslutets motivering saknades anledning antaga annat än att »föreningen» före inställelsetiden ägt vetskap om fordringarnas tillvaro. Rodhe finner detta resultat grundat på en fiktion, eftersom omständigheterna syntes giva vid handen att föreningens styrelse verkligen ansett skattskyldighet icke föreligga. Dock antyder Rodhe möjligheten utav att domstolarna funnit vetskapen endast böra hänföra sig till »de faktiska omständigheter som föranleda betalningsskyldighet», varför en error juris icke skulle kunna hindra »vetskap».⁸ Sistnämnda tolkning passar onekligen mindre väl samman med formuleringen av gäldenärens ed i PreskrF 12 §.⁹ Att en viss undersökningsplikt dock åligger proklama-sökanden, framgår av bestämmelserna i 9 § om skyldighet att (upprätta och) ingiva förteckning över veterliga borgenärer. I det anförda rättsfallet gällde väl närmast att avgöra, huruvida denna undersökningsplikt kunde anses ha blivit åsidosatt.¹ Härvid torde domstolarna icke ha undgått iakttagelsen, att skatteförfattningarna medgiva eftertaxering alldeles oavsett huruvida en oriktig eller utebliven uppgift kan föras tillbaka på den skattskyldiges goda tro.² Det framstår då såsom mindre tilltalande, att denna ordning för eftertaxeringen skall kunna kullkastas genom en så

⁸ SvJT 1946, s. 35 f.

⁹ »och vare gäldenär — — pliktig — — med ed betyga, att den fordran ej var honom känd före inställelsetidens utgång».

¹ Kronans alternativt framförda påstående, att »fordran uppkommit först genom den efter inställelsetiden skedda eftertaxeringen» avvisades uttryckligen i HovR:ns av HD fastställda dom. Jfr nedan s. 61 not 5 anförda rättsfall.

² KL 62 §, SIF och SFF 13 §. Jfr Sandström Taxering, s. 212 ff.

enkel åtgärd som kallelse å okända borgenärer. Emellertid må anmärkas, att 1944 års HD-dom genom sin tämligen försiktiga avfattning icke kan anses göra reservationskrav från det allmännas sida helt överflödiga vid kallelse å okända borgenärer. Här kvarstår en viss diskrepans i förhållande till eftertaxeringsinstitutet, som det egentligen borde vara lagstiftarens sak att undanröja. Så har ock skett i dansk och norsk rätt genom uttrycklig lagföreskrift.³

Vid sidan av principerna för skattens fastställande och tidpunkten för dess betalning torde *påföljderna av försummad likvid* höra till de områden, där skattelagstiftaren varit särskilt angelägen om att åstadkomma uttryckliga regler. Här möter emellertid en egendomlighet för svensk skatterätt. Under det att såväl de nordiska grannländernas som veterligen de flesta främmande länders skattesystem upptagit bestämmelser om *moraränta* vid utebliven likvid⁴, har den svenske lagstiftaren för de årliga skatternas del nöjt sig med att härvidlag stipulera en oföränderlig *restavgift*, utgörande i regel fyra procent av den icke erlagda skattens

³ Enligt *norsk* skatterätt (1911 års skattelov for landet § 32, for byene § 27) är »proklama, der utstedes i boer, — — uten innflydelse på skattekrav — —». Samma gäller *dansk* rätt beträffande dödsbon enligt Lov om Indkomst- og Formueskat 1922, § 43. Det må observeras, att enligt dansk rätt proklama äger verkan oberoende av utställarens vetskap om fordringen; se härom Ussing Alm. Obl., s. 501. I *Finland*, där reglerna om preskription och årsstämmning (För. 9/11 1868) nära ansluta sig till svensk rätt, har emellertid förbehåll icke gjorts för årsstämmning i 1925 års lag om preskription av skatter och avgifter. Jfr Rekola i NAT 1942, s. 16 f.

⁴ Se för *norsk* rätt skatteloven for landet § 111 (for byene § 103), där moraräntan bestämts till högst 1 procent per månad, för *dansk* rätt Lov 10/4 1922 om Indkomst- og Formueskat til Staten, § 38 st. 2 och Lov 18/2 1937 vedr. personlig Skat til Kommunen, § 41, där motsvarande ränta utgör $\frac{1}{2}$ procent per månad, samt för *finsk* rätt Lag 6/4 1934 om skattetillägg, med en räntesats av 0,7 procent per månad, dock begränsad till tre år. Jfr även för *tysk* rätt Reichsabgabenordnung § 104 (5 procent årlig ränta) och för *schweizisk* rätt uppgifterna om olika räntebestämmelser hos Blumenstein, s. 320 ff.

slutsumma (UppbF 66 §). Denna anordning synes framförallt hava sin grund i historiska skäl. Redan på 1600-talet gavs regler om »stämmoböter» vid försummad skattebetalning — formellt anknöt man till underlåten inställelse men i realiteten var det bristande betalningsförmåga, som kriminaliserades.⁵ Stämmoböterna avskaffades 1829 men, då detta »befanns olämpligt», återinfördes böterna redan år 1836 och klassificerades sedermera efter debetsedelns belopp. Genom uppbördsreglementet 1895 (§ 17) erhöles böterna karaktären av indrivningsavgift. Vid 1945 års uppbördsreform bibehölls denna anordning, varvid dock namnet ändrades till restavgift, emedan densamma utginge oberoende av indrivning.⁶ Det torde vara uppenbart, att lagstiftaren med restavgiften velat åstadkomma en uttömmande reglering av de ekonomiska påföljderna vid försummad skattebetalning, så att moraränta enligt allmänna civilrättsliga principer icke dessutom kan ifrågakomma. I varje fall förekommer i praxis icke någon ränteberäkning vid vanlig skatteindrivning.^{7, 8}

⁵ Jfr även till det följande Lundequist, s. 290, Linde, s. 556, och SOU 1938: 46, s. 225. Betecknande för äldre tiders syn på bristande skattebetalning är det hos Lundequist, s. 310, återgivna påbudet av 1682: »Den som är trög at erlægga Tackjärns-Tionden och Hammarskatten, pliktar 100 Dal. S:mt, och betalar ändå hwad han skyldig är, med 6 Procents interesse.» Denna primitiva uppfattning torde för vanlig försträckning ha övergivits redan i landslagarna, låt vara att vissa speciella kontraktsbrott kvarstodo i 1734 års lag ända fram till vår tid (jfr Sjögren Kontraktsbrotten, s. 76 ff. och t. ex. HB 1:2 om böter för brutet köp av lös egendom, som formellt upphävdes först 1905). Att betraktelsesättet ännu fortlever inom skatterätten, visar bötespåföljden i FondstämpelF 12 §, varom mera nedan. Jfr även notisen ang. hundskatt hos Eberstein Skatt, s. 995.

⁶ SOU 1945: 27, s. 278.

⁷ Därest den restförde har ett restitutionsanspråk, inträder dock enligt UppbF 89 § 4 mom. en kvittning, som i realiteten kan innebära en extra morapåföljd för detta speciella fall; jfr nedan s. 156.

⁸ Missvisande är uppgiften hos Lundberg, s. 217, att Göta Hovrätt i ett utslag 14/6 1935 ansett ränta å oguldna kommunalutskyllder vid bevakning

Effekten av ett dylikt, med allenast restavgift utrustat indrivningssystem synes bliva, att en skattskyldig, som en gång försummat betalning i rätt tid (eller under den särskilda respittiden av vanligen fem dagar enligt UppbF 62 §), icke har intresse av att erlægga densamma, förrän indrivning sker. Särskilt om vederbörande vid indrivningsförsök befunnits sakna utmättningsbara tillgångar men sedermera kommer i bättre omständigheter, föreligger — utöver den i hithörande sammanhang mera sällsynta personliga ambitionen — intet moment, som sporrar till att frivilligt betala den resterande skatten. Måhända ställer sig lagstiftaren numera av sociala skäl mindre benägen för att stipulera ränta å ogulden skatt. Restavgiften borde dock ur nämnda synpunkt ingiva minst lika stora betänkligheter, särskilt då dröjsmålet blott gäller någon månad och sålunda en skälig moraränta skulle ha ställt sig betydligt billigare för den skattskyldige. Överraskande förefaller det i varje fall, att 1936 års uppbördskommitté vid en eljest mycket ingående diskussion av indrivningsförfarandet blott med några ord omnämner »ett i utlandet tillämpat system» att beräkna indrivningsavgift »efter en stigande skala allt efter den tid, som förflyter, innan utskylderna gäldas». Kommittén avfärdar detta alternativ med att visserligen

i konkurs böra utgå med 5 procent »från respektive förfallodagar till den dag, från vilken tiden för klander mot utdelningsförslaget vore att [räkna], därest bevakanden dessförinnan ej uppburit betalning». Avgörandet i fråga (makarna Anderssons konkursbo ./.. Motala stad, Civ. 318/1935) avsåg kommunalutskylder, som belöpte å tiden före konkursen men förföllo till betalning under konkursen. I domen betonades uttryckligen, att fordran vore av beskaffenhet, som avsåges i KonkL 138 § 2 st. 2 punkten (d. v. s. ej löpte med ränta). Då enligt samma lagrum ränta å dylik fordran icke förty skall utgå efter 5 procent från konkursutbrottet, var det alldeles naturligt att beräkna sådan ränta från de efter konkursutbrottet inträffade förfallodagarna. På sin höjd kan alltså rättsfallet anföras till stöd för att en skattefordran även i detta hänseende behandlas såsom alla andra fordringar.

»en kraftig påtryckning» erhålles men att anordningen dock synes »ofta framstå såsom oskäligen».⁹ Däremot har den utomlands stundom införda ordningen med särskild räntegottgörelse vid förtidsinbetalning av skatt mera ingående dryftats men — troligen med hänsyn till det ändrade läget genom källskattens införande — icke föranlett någon åtgärd.¹

I åtskilliga speciella skatteförfattningar förekommer, såsom i annat sammanhang redan berörts², beträffande indrivningsförfarandet en hänvisning till motsvarande ordning i fråga om kronoutskylder. Ej sällan givas därvid uttryckliga bestämmelser om indrivningsavgift.³ Där så ej skett, ligger det närmast till hands att även i detta avseende tillämpa reglerna i UppbF.⁴ Att med denna tolkning en skillnad uppkommer i förhållande till den tidigare föreslagna lösningen beträffande preskription, låter sig väl försvara med att indrivningsavgiften mera markerat hänger samman med själva indrivningsförfarandet.

Emellertid giver svensk skatterätt även exempel på en efter dröjsmålets längd avpassad påföljd. Sålunda skall beträffande arvs- och gåvoskatt — som enligt AGF 53 § indrives lika med kronoutskylder — utgå en fast indrivningsavgift av sex procent å oguldet belopp upp till 5,000 kronor men eljest en årlig moraränta av likaledes sex pro-

⁹ SOU 1938: 46, s. 231.

¹ Se ang. detta förslag SOU 1941: 5, s. 66 ff. I dansk rätt har för Köpenhamns del införts bestämmelse om räntegottgörelse vid förtidsbetalning; se hänv. hos Finsen, s. 30.

² Ovan s. 43 ff.

³ Se t. ex. 1945 års tillämpningskungörelse till NöjesskatteF, 15 § (4 procent), StplF 34 § 1 (fartygsstämpel, 3 procent stämmoböter), KK 4/12 1936 (SFS 586) ang. uppbörd av skatt å brännoljor, 5 § (stämmoböter 3 procent) etc. Jfr även de i nästföljande stycke upptagna skatterna.

⁴ Enligt uppgift från Skatteverkets i Stockholm uppbördsavdelning följer man där en dylik praxis.

cent, dock minst 300 kronor.⁵ Alldeles samma regel gäller enligt KK 19/6 1942, § 1, för accis eller skatt, som inbetalas till kontrollstyrelsen. Vidare innehåller 1943 års KupongskF — förutom hänvisning till indrivningsåtgärder såsom för kronoutskylder (8 §) — en fristående regel om ränta å oguldet skattebelopp efter nio procent om året från förfallodagen tills betalning sker. Indrivningsavgift skall endast utgå vid verklig indrivning och då allenast åt kapitalbeloppet men ej å »dröjsmålsränta» (8 §). I förarbetena anfördes såsom motiv för ränteregeln endast, att bolaget vid betalningsförsummelse borde erlagga ränta »efter så hög räntefot att ett uppskov för bolaget möter verkliga olägenheter».⁶ Måhända har man ansett, att bolaget såsom blott skatte-uppsamlare borde — i överensstämmelse med vad som gäller andra uppbördsmän, t. ex. stämpelförsäljare enligt StplF 39 § — erlagga ränta vid försummad redovisning av uppburna belopp.⁷ Någon motsvarande ordning har emellertid icke införts beträffande källskatten, där arbetsgivare, som verkställt löneavdrag till kanske mycket stora belopp, har att gälda fyra procents restavgift oberoende av dröjsmålets längd (UppbF 97 §).

I förevarande sammanhang bör även erinras om, att

⁵ Härmed må icke förväxlas den ränta av f. n. 3 procent, som utgår då anstånd med skattens fastställande eller erläggande beviljats enligt AGF 17 § resp. 55 §. Enär indrivningsavgift uppenbarligen endast skall utgå, då indrivning verkligen skett, kan skyldighet att gälda anstandsrenta ifrågasättas för de fall, då gåvodeklaration försummats och skatt först efter anmaning betalats. Motiven, SOU 1939: 18, s. 157 ff., lämna ingen uttrycklig ledning. Det torde dock vara sannolikt, att man ansett dagsbotsstraffet för underlåten deklaration (AGF 66 §) utgöra tillräcklig kompensation för statens ränteförlust. Jfr nedan s. 57 not 4.

⁶ KProp 12/1943, s. 43. Förslaget överensstämde på förevarande punkt med ett tidigare förslag av år 1931, där emellertid dröjsmålsräntan sattes till 12 procent. Se SOU 1931: 40, s. 37 och 172 f.

⁷ Jfr även lotterianordnares skyldighet att gälda laga ränta jämlikt StplF 56 §.

enligt TullSt § 158 för varje uppskovsdag med betalning av tull skall erläggas s. k. anståndspenningar, motsvarande $\frac{1}{5}$ procent av avgiftsbeloppet, eller m. a. o. 72 procents årlig moraränta, dock med möjlighet till befrielse vid särskilda omständigheter (§ 163).⁸

Det kan ifrågasättas, hur spørsmålet om morapåföljder bör bedömas, då varken specialföreskrifter eller hänvisning till den för kronoutskylder stadgade indrivningsordningen givits. Frågan har närmast erhållit aktualitet med avseende å stämpelskatterna men torde äga en vidare syftning. Beträffande flertalet av de i StplF upptagna stämpelskatterna till enskilda handlingar kvarstår ännu det för arvsskattens del år 1941 övergivna systemet, att handling icke må mottagas utan stämpel. Vid lagfartsstämpeln kompletteras detta system genom möjligheten till vitesåläggande för att framtvinga handlingens ingivande och därmed stämpelbeläggningen.⁹ I fråga om emissions- och fondstämpel har man däremot tillgripit den diskutabla åtgärden att kriminalisera underlåten skattebetalning, varvid efter skattebeloppet normerade böter utgå.¹ Beror betalningsförsummelsen på styrkt insolvens, lär väl dock kunna förväntas, att domstolarna — liksom beträffande utdömande av lagfartsvite — skola underlåta att fälla till ansvar, därest formaliteterna i övrigt iakttagits.² Då nu behandlade stämpelskat-

⁸ Samma »moraränta» gäller även för kaffeskatt enl. 1939 års KaffeskF, 3 § (SFS 877). — Historiskt synas tullens anståndspenningar leda sitt ursprung från ett år 1680 givet plakat angående terminen med tullens erläggande (Stiernman IV, s. 286 f.), där påföljden per dag utgjorde $\frac{1}{2}$ procent av godsets värde.

⁹ Jfr härom SOU 1939: 18, s. 157 ff., samt betr. lagfartsstämpel Eberstein Skatt, s. 523.

¹ StplF 47 §, 2—4, och FondstplF 12 §. Ett närbesläktat system föreslogs för lagfartens del i Lagberedningens förslag till jordabalk II (1908, mot. s. 275 ff.), där emellertid bötespåföljden skulle bortfalla för den händelse lagfart frivilligt söktes senare än bort ske. Jfr Ekelöf Straffet, s. 182 f.

² Se betr. lagfartsvite NJA 1942: 263 med hänv. — Någon principiell

ter uttagits med för lågt belopp, har HD ansett Generalpoststyrelsen behörig att — även då kravet icke grundas på brottsligt förfarande — vid allmän domstol föra talan om skattens utgivande.³ Härvid har viss tvekan yppats, i vad mån ränta å oguldet skattebelopp bör utgå. Närmast gäller frågan den rätta tillämpningen av regeln i HB 9: 10, att *vid försträckning* ränta skall utgå efter sex procent från förfallodagen, därest sådan föreskrivits, men eljest med fem procent från stämningdagen. Denna regel torde beträffande *skadestånd* ha analogivis tolkats så, att därest ett bestämt penningbelopp genom brottslig handling eller eljest på ett uppenbart otillåtet sätt frånhänts någon, beloppet skall anses till betalning förfallet vid det olovliga tilläggandet och följaktligen sex procent moraränta utgå från nämnda dag, men att i övrigt å skadeståndskrav medgives allenast processränta med fem procent från stämningdagen.⁴ Bakom denna tillämpning synes ligga tanken, att

erinran mot den i texten påtalade konstruktionen av FondstplF 12 § framkom icke, då i samband med förarbetena till skattestrafflagen en revision av stadgandet föreslogs; se SOU 1942: 31, s. 94.

³ Se betr. aktieemissionsstämpel NJA 1928: 10, betr. lagfartsstämpel plenimålet NJA 1932: 62, där rådande tillämpning stadfästes, samt betr. fondstämpel NJA 1936: 59. I fråga om lagfartsstämpel är dessutom vederbörande advokatfiskal jämlikt StplF 36 § 2 behörig att i hovrätten föra talan mot enskild part om utgivande av felande stämpelbelopp (jfr t. ex. NJA 1930: 244).

⁴ Jfr Winroth Skadestånd, s. 325 f., Hasselrot Ocker, s. 69 ff., och Karlgren Skadeståndsläran, s. 145 med hänv. Ranteyrkande efter 6 procent från »förfallodagen» synes sällan bliva aktuellt i samband med ansvar för brottslig handling. I de talrika fall, då den dömde är insolvent, ägnas frågan vanligen icke något intresse. Ofta torde f. ö. räntan från början vara inräknad i skadeståndet. Ranteyrkande efter 6 procent vid uppenbart obehörig användning av anförtrödda medel förekom bl. a. i NJA 1880: 354 och 1918: 220. Ang. 5 procent vid vanligt skadeståndskrav, se t. ex. NJA 1922: 566 (olycksfall i arbete). Jfr i övrigt även danska Gældsbrevsloven 1938, § 62, st. 2, enligt vilken bl. a. å skadeståndskrav utgår 5 procent från »stämningdagen», med rätt för domstolen att vid särskilda förhållanden bestämma en tidigare dag, t. ex. då gäldenären har visat oredlighet (se härom Ussing—Dybdal, s. 119).

betalning i regel icke kan ske, förrän skadeståndsfordran blivit genom krav preciserad. Endast då skadeståndet avser ett bestämt penningbelopp, som undanhållits, och tvekan om skyldigheten att ersätta detta belopp icke bort föreligga⁵, likställer man skadeståndsfordringen med en förfallen försträkningsfordran.

Vad nu ogulden stämpelskatt beträffar, förefinnes ju alltid möjligheten att peka på en viss dag, då stämpel senast bort erläggas, t. ex. beträffande lagfart å landet vid inskrivningsdagen näst efter sex månader från fångtet. Det kunde tyckas, att denna dag borde lämpa sig såsom utgångspunkt för ränteberäkningen. Emellertid måste härvid till en början avskiljas de fall, då skattemyndigheten utan föranledande av den skattskyldige uttagit för låg stämpel. Närmast föreligger då ett slags borgenärsmora, och någon ränta å sedermera infordrat belopp kan givetvis icke ifrågakomma. Härefter återstå endast sådana situationer, då den skattskyldige antingen helt undandragit sig beskattning eller ock på ett eller annat sätt vilselett skattemyndigheten.

Vad först angår *lagfartsstämpeln*, synes ränteplikt vid underlåtenhet att söka lagfart överhuvud icke ha ifrågasatts. Till stöd för denna ståndpunkt har kunnat åberopas den uttryckliga föreskriften i stämpelförordningen, att stämpelbeläggning skall ske då fångeshandlingen »för lagfart företes». Oavsett frågan om den »riktiga» tidpunkten för skattskyldighetens inträde torde nämligen enighet råda därom, att lagfartsstämpeln först vid ansökan är förfallen till betalning.⁶ Det må emellertid påpekas, att HD:s majoritet i NJA 1903: 495 ansåg kronan berättigad njuta betal-

⁵ Jfr däremot NJA 1895: 124, där HD uttryckligen betonade, att penningbeloppet mottagits »på god tro», varför endast processränta utdömdes.

⁶ Jfr Eberstein Skatt, s. 514 f. med hänv., samt Kuylenstierna i SvJT 1933, s. 536.

ning i konkurs för bl. a. ogulden lagfartsstämpel, ehuru lagfartsskyldigheten icke fullgjorts. Någon moraränta synes härvid icke ha beräknats. Däremot förekomma flera rättsfall, i vilka lagfartssökanden genom egna uppgifter föranlett, att stämpel icke uttagits. Om förfarandet medfört ansvarspåföljd och ogulden stämpel samtidigt utdömts, har HD ansett moraränta efter sex procent från lagfartsdagen böra utgå.⁷ Men i övriga fall, då endast »civil» talan förts, har blott processränta med fem procent från stämningssdagen medgivits.⁸ Något fall, då betalning för ogulden *fartygsstämpel* yrkats vid domstol, har jag icke påträffat. I den mån underlåten anmälan till fartygsregistret enligt StplF 47 § 6 belagts med böter, föreligga samma skäl som vid lagfartsstämpel att låta moraränta utgå.⁹ Vid *emissions- och fondstämplarna* tillspetsas situationen genom att, såsom förut nämnts, underlåten skattebetalning kriminaliserats. Då ansvar ådömts, har ock i fråga om emissionsstämpel moraränta å oguldet stämpelbelopp fastställts att utgå efter sex procent från värdepapperets utgivningsdag.¹⁰ Vid fondstämpel har däremot Stockholms rådhusrätt under

⁷ Se NJA 1926: 214. Så även Sthlms RR i NJA 1933: 300 (helt ogillat i överinstanserna).

⁸ Se NJA 1928: B808 (transportköp), där åklagarens påstående om förklaring »mot bättre vetande» icke ansågs styrkt, samt ränta »med hänsyn till i målet upplysta omständigheter» icke kunde utdömas annorledes än från stämningssdagen. Besv.akten (1059/28) synes icke innehålla några »omständigheter» av intresse. — Jfr även ett av JR Alexanderson dikterat votum i NJA 1932: 62.

⁹ Såsom tidigare nämnts, skall underlåten betalning av stämpel till fartygsregisteranmälan föranleda indrivning med 3 procent stämmoböter (StplF 34 § 1), varför räntefrågan här icke aktualiseras. Inkonsekvent ter det sig, att motsvarande sanktion beträffande anmälan till landsfiskal etc. i fråga om icke registreringspliktigt fartyg enligt StplF 47 § 6 är normerade böter.

¹⁰ Se betr. emissionsstämpel NJA 1924: 142 (RR och de bifallande överrättsminoriteterna) och 1932: 696 (räntefrågan ej prövad i HD). Jfr även NJA 1932: 532, där dock parten medgav skyldighet att erlagga moraränta.

samma betingelser endast medgivit vanlig processränta.¹ Då ansvar överhuvud icke yrkats, har såväl beträffande emissionsstämpel som fondstämpel moraränta icke heller ansetts kunna ifrågakomma.²

Om anledningen till, att domstolarna sålunda icke velat generellt utdöma moraränta, är fältet öppet för gissningar. Närmast till hands torde dock ligga, att man ansett sig böra tillämpa de ovan berörda rättsreglerna vid skadeståndsfordran.³ En särskild anledning härtill har måhända beträffande lagfarts- och emissionsstämpel givits genom den uttryckliga bestämmelsen i StplF 47 § 10 om »skadestånd» såsom accessorium till straffansvaret⁴, låt vara att man icke funnit stadgandet utgöra hinder för en »civil skadeståndstalan». Här skulle alltså lämnas ett nytt bevis på den förut berörda frändskapen mellan skatterättsliga och

¹ Sthlms RR i NJA 1934: 310 (räntefrågan ej prövad i överinstanserna). 6 procent hade yrkats fr. o. m. fjortonde dagen efter överlåtelsen (jfr FondstplF 8 §); se NRev:s besvärsakt 7/6 1934, prot. s. 3774. Jfr även nedan not 4.

² Se betr. emissionsstämpel HovR och ett JR i NJA 1928: 10 samt betr. fondstämpel NJA 1936: 59 (bevakning i konkurs). — Då Wetter, SvJT 1933, s. 11, not 1, under hänvisning till förstnämnda mål och JR Alexandersons votum i NJA 1932: 62 (lagfartsstämpel) gör gällande, att icke ens ränta kunde komma i betraktande såsom sanktion å stämpelskyldigheten annat än fr. o. m. stämningens delgivning, synes han hava förbisett det ovan not 7 anmärkta rättsfallet NJA 1926: 214, i vars avgörande jämväl JR Alexanderson deltog.

³ Ett konsekvent genomförande av dessa regler borde föranleda, att 6 procent ränta från förfallodagen även tillämpades i de stämpelfall, då brottslighet förelegat men ansvar preskriberats. Något fall, då sådant yrkande prövats vid domstol, har jag mig dock icke bekant (jfr NJA 1934: 310 ang. fondstämpel, där denna fråga icke prövades).

⁴ Jfr även lydelsen av 1914 års arvsskatteförordning 54 § 5 mom., enligt vilken med straffansvar skulle följa »skyldighet att ersätta kronans förlust». Denna bestämmelse, som ordagrant överflyttats från 1899 års stämpelförordning (53 § 9), där jämväl arvsskatten reglerades, synes av refererade rättsfall att döma icke ha föranlett några räntekrav beträffande ogulden arvsskatt. Jfr ovan s. 52 not 5. — Avsaknaden av en mot StplF 47 § 10 svarande »skadeståndsregel» i FondstplF har måhända influerat RR:ns ovan not 1 anmärkta avgörande i NJA 1934: 310.

skadeståndsrättsliga fordringsanspråk. Emellertid synas övertygande skäl knappast kunna anföras till stöd för den praxis, som sålunda utvecklats sig. Vid vanlig civil penningfordran utgår ju i regel moraränta alldeles oberoende av gäldenärens culpa, blott icke borgenären själv föranlett dröjsmålet. Bakom denna regel ligga uppenbarligen både preventiva och reparativa hänsyn av ansevärd styrka. Det kan icke gärna påstås, att kraven på den enskilde att hålla reda på sina ekonomiska förpliktelser böra sättas lägre beträffande skatter än i fråga om civila fordringar.⁵ Vid skattskyldighet föreligger dessutom icke alls i samma grad som vid skadeståndsskyldighet svårigheter att genast uträkna det belopp, som skall erläggas; i varje fall stå myndigheterna till tjänst härmed. Däremot måste frånvaron av moraränta medföra, att den skattskyldige — försåvitt icke straffhot föreligger — saknar all uppfordran att frivilligt erlägga skatten.⁶ Det ter sig därför särskilt egendomligt, att moraränta skall utgå endast då straff ådömes, helst som de härvidlag oftast förekommande normerade böterna torde vara väl ägnade att just för dylika fall täcka det allmännas ränteförlust.⁷ Endast om skyldigheten att erlägga skatt förefallit ytterligt tveksam och den skattskyldige följaktligen haft goda skäl för underlåten betalning, torde det vara försvarligt att låta ränta utgå först från stämningdagen.

Huru än domstolarnas ställningstagande må bedömas, bör dock till slut konstateras, att man även i fråga om på-

⁵ Jfr den ovan s. 46 f. behandlade situationen vid proklama, där HD i rättsfallet NJA 1944: 435 synes ha räknat med en omfattande förpliktelse för den enskilde att hålla reda på sina skatteförbindelser.

⁶ Slående exempel härpå giva de av Cederstrand i SvJT 1935, s. 75 ff., relaterade förhållandena beträffande lagfartsstämpeln i Stockholm.

⁷ Jfr härvidlag även föreskriften om straffskatt i 1943 års skattestrafflag, § 4.

följder vid försummad skattebetalning funnit allmänna privaträttsliga regler tillämpliga — låt vara de skadeståndsrättsliga — så länge icke bestämmelserna i vederbörande skatteförfattning talat för en annan lösning. Att spörsmålet varit föremål för lagstiftarens speciella uppmärksamhet och därför oftast får anses slutgiltigt reglerat genom föreskrifter om restavgift etc., bör icke skymma blicken för detta sammanhang med privaträtten. De lege ferenda anbefaller sig för alla skatter närmast den nya ordning med både indrivningsavgift och dröjsmålsränta, som utan större publicitet införts bl. a. genom 1943 års KupongskF.⁸ Besväret med uträknande av ränta vid indrivningsförrättningen — ett besvär, som f. ö. i regel föreligger beträffande vanliga civila fordringar — kunde därvid minskas genom en mera schematisk ränteberäkning, förslagsvis per hel kalendermånad, enligt fastställd tabell.

Med de förut behandlade⁹ principerna för skattskyldighetens fördelning mellan konkursgäldenär och konkursbo sammanhänger i viss mån frågan om en redan uppkommen *skattefordrans ställning vid konkurs*¹. Frånsett förhållan-

⁸ Helt föredömligt synes dock icke KupongskF hava utformats i förevarande avseende. Enligt 5 § 2 st. skall aktiebolag senast fyra månader efter den dag, då utdelning fått lyftas, inleverera kupongskatt även betr. sådan utdelning, för vilken behöriga uppgifter ännu ej redovisats. Detta har föranlett RegR att i ett 22/5 1947 avdömt mål ålägga Bröderna Ivarsson Aktiebolag, vilket bolag alldeles försummat sin uppgiftsskyldighet, att gälda dröjsmålsränta å hela aktieutdelningen, ehuru enligt kupongskattekontoret sedermera från bolaget tillhandakommen uppgift kupongskatt överhuvud icke skulle utgå. Rimligtvis borde en försummelse av dylik karaktär endast föranleda bötespåföljd enligt 16 §. RegR:ns resultat kan måhända försvaras med hänsyn till lagbestämmelsernas nuvarande bristfälliga avfattning men står icke desto mindre helt i strid med dröjsmålsröntans ändamål. Kammarrätten hade ock funnit sådan ränta icke böra utgå i det föreliggande fallet. Jfr däremot Sandström Förmögenhetsskatt, s. 435 ff., som förordar den lösning, RegR sedermera valde.

⁹ Ovan s. 32 ff.

¹ Jfr om frågan i allmänhet Eberstein Skatt, s. 377, SOU 1945: 27, s. 297 ff., och KProp 376/1946.

det vid vissa objektsskatter — varom några ord senare — möter härvidlag i första hand stadgandet i HB 17: 12 om *förmånsrätt* närmast före oprioriterade fordringar för en rad skatter, bl. a. de allmänna statliga och kommunala skatterna. De rättspolitiska skälen för en dylik förmånsrätt, som beträffande kronoutskylder infördes år 1861 men i praktiken torde ha tillämpats betydligt tidigare², synas knappast övertygande. Då i motion vid 1865—66 års riksdag förmånsrätten föreslogs utvidgad till kommunalutskylder, framhöll också lagutskottet med rätta, att resultatet skulle bli ett överflyttande av ansvaret på de oprioriterade fordringsägarna, för vilka minskningen bleve mera kännbar än då det gällde kommunens samtliga medlemmar. Först efter nio under olika riksdagar avslagna motioner godtogs äntligen år 1889 den önskade utvidgningen av förmånsrätten till kommunalutskylder.³ Genom lagändring år 1946, som trätt i kraft med 1947 års ingång, har man även upphört att anknyta förmånsrätten till utskylder för »sista och löpande året», då nämnda ordning, som f. ö. vållat åt-

² Ang. tillkomsthistorien se t. ex. KProp 376/1946, s. 6 f.

³ Det må omnämnas, att även i Norge (Lov 31/5 1912 om fortrinsret, § 1, 1 a), Danmark (Konkursloven 1872, § 33, 2 c) och Finland (förmånsrättsförordningen 9/11 1868, § 7) lagstiftaren fallit för frestelsen att generellt privilegiera det allmännas skattefordringar. Vid 1928 års nordiska juristmöte i Köpenhamn behandlades förmånsrättsreglerna, bl. a. beträffande skatter. Inledaren, Bertil Sjöström, medgav, att denna förmånsrätt kunde bli föremål för vägande anmärkningar, såsom ock skett bl. a. i tysk och österrikisk litteratur. En förmånsrätt för skatter, som förfallit till betalning ett år före konkursens början, ansåg inledaren dock kunna försvaras huvudsakligen därmed, att densammas avskaffande skulle hava till påföljd en hänsynslös skatteindrivning, som komme att verka menligare än ett skatteprivilegium. Förmånsrätten borde tillkomma alla skatter, även indirekta (NJMF 1928, s. 102 f.). Under den följande diskussionen yttrades från ett (danskt) håll starka betänkligheter mot och från övriga talare inga sympatier för skatteförmånsrättens bibehållande. Sjöströms farhågor för en hänsynslös skatteindrivning synas ogrundade, åtminstone i vårt land, där åtskilliga bestämmelser givits för att garantera en mjuk exekution.

skilliga tolkningssvårigheter i praxis⁴, icke passade väl samman med det nya uppbördssystemet. I stället gäller förmånsrätten numera sådana skatter, som »enligt verkställd debitering förfallit till betalning innan beslutet om egendomens avträdande till konkurs meddelas men ej tidigare än två år före konkursansökningens ingivande». Dessutom har till undvikande av otydlighet en katalog å de förmånsberättigade skatterna intagits i paragrafen.

Med den nya formuleringen har lagstiftaren säkerligen lyckats skapa en fast och lättillämplig norm för skatteförmånsrätten. Tillika torde man ha undgått de svårigheter att bestämma tidpunkten för skattskyldighetens inträde, som tidigare kunde yppa sig vid tolkningen av uttrycket sista och löpande årets skatter.⁵ Emellertid återkomma

⁴ Vid tillkomsten år 1861 av ifrågavarande stadgande sammanföll beskattnings- och taxeringsår, vilket år i 1862 års kommunallagar kallades »det löpande året» (1862 års LKL § 63 och LKSt § 62). Då förmånsrätten anknöts till löpande året, måste detta således ha inneburit, att förmånsrätt kunde åtnjutas även för skatt å sådan inkomst, som vid konkursutbrottet ännu icke intjänats. Här intog alltså skattefordringen en särställning i förhållande till civila fordringar (ett liknande alternativ avfärdas i DepCh:ns yttrande KProp 376/1946 såsom »mindre tillfredsställande»). Genom 1907 års reform övergick man däremot till att verkställa taxering på grundval av föregående års inkomst. Det torde då ha ansetts naturligt, att förmånsrätten skulle gälla skatt som påförts på grund av (sista och) löpande årets *taxering*, helst som 1862 års kommunallagars ovanberörda uttryck »det löpande årets kommunalutskylder» efter reformen utan tvivel avsåg utskylder, som på grundval av årets taxering repartiserades i december samma år och förföllo till betalning påföljande år. Denna tolkning fastslogs ock av Göta Hovrätt genom rättsfallet SvJT 1916, rf s. 235. Jfr även SOU 1938: 46, s. 203 (där NJA 1924: 576 — som rörde av kammarrätten vidtagen höjning av äldre utskylder — till synes utan skäl åberopas såsom stöd för tolkningen i fråga) samt Gedda, s. 146 och Lawski (1947), s. 457. 1930 års kommunallagar använde före 1947 uppenbarligen termen »det löpande årets utskylder» i samma bemärkelse. Jfr i övrigt nästföljande not.

⁵ Jfr föreg. not. Ett hithörande spörsmål var även uppe i rättsfallet NJA 1937: 492 (förmånsrätt för eftertaxerade krono- och kommunalutskylder). Kronan resp. kommunen hade i målet gjort gällande, att skattefordringen icke uppkomme genom den skattskyldiges intjänande av inkomsten utan konstituerades först genom taxering. Från motsidan hävdades däremot, att

dessas svårigheter i ett annat sammanhang. Enligt huvudregeln i KonkursL § 100 kan en skattefordran — likaväl som en vanlig civil fordran — göras gällande i konkursen, därest fordringen »uppkommit» före egendomsavträdet. Vederbörande utmätningsman torde i enlighet härmed icke kunna underlåta att å det allmännas vägnar i konkursen bevaka varje sådan skattefordran, även om den icke åtnjuter förmånsrätt enligt HB 17: 12. Sålunda måste bevakning ske för t. ex. eventuellt kvarstående eller tillkommande skatt, som debiterats på grundval av taxering under året för konkursens inträde, oaktat förmånsrätten icke omfattar dylik skatt. Därest uppbördssystemet fungerar väl, lär visserligen kunna förväntas, att större differenser mellan preliminär och slutlig skatt icke skola uppkomma. Men detta förhållande torde icke berättiga vederbörande myndighet att avstå från bevakning av dessa oftast obetydliga skattebelopp. De lege ferenda vore givetvis ur förenklingssynpunkt önskvärt, att *i detta hänseende* framflytta »tidpunkten för skattskyldighetens inträde», så att åtminstone endast sådana skatter, som debiterats före egendomsavträdet, beaktades.

Ett särskilt problem uppstår beträffande det allmännas förmånsrätt för skattefordran å arbetsgivare, som innehållit preliminär skatt för arbetstagare men sedermera icke inlevererat skattebeloppet. Här stadgar UppbF 100 § 1 mom. i första hand dagsbetsansvar. Någon särskild förmånsrätt

skattskyldighet inträtt redan »under året för inkomstens förvärvande». Dessutom framhölls, att med Kronans tolkning skatt skulle kunna med förmånsrätt uttagas för hela fem år (eftertaxeringstiden), vilket kunde medföra oberäkneliga förluster för icke prioriterade fordringsägare. Samtliga domstolar ansågo, att avgörande i förmånsrättshänseende borde vara det år, under vilket taxering rätteligen skolat ske, varför yrkandet om förmånsrätt ogillades. Denna uppfattning har sedermera uttryckligen lagfästs vid 1946 års ändring i HB 17: 12 genom tillägg av en sista punkt.

för dylik fordran har emellertid icke tillskapats. Enligt DepCh:ns uttalande i KProp 376/1946 (s. 17) skulle anledningen härtill vara, att »förmånsrätt enligt 17 kap. 12 § handelsbalken» i arbetsgivarens konkurs icke ansetts böra åtnjutas för bl. a. belopp, som innehållits genom införsel men sedermera icke inbetalats, och att anledning därför saknades att förena fordran hos arbetsgivare jämlikt UppbF (95 eller) 97 § med sådan förmånsrätt. Härtill må anmärkas, att enligt HD:s ställningstagande i NJA 1931: 386 förmånsrätt jämlikt HB 17: 4 ansetts föreligga beträffande innehållna men icke redovisade utskyldsbelopp, för vilka införsel tidigare beviljats. Det förefaller då alldeles klart, att våra domstolar — i enlighet med den genom plenimålet NJA 1915: 426 antagna rättsgrundsatsen om förmånsrättens övergång med fordringen⁶ — komma att tillerkänna det allmänna förmånsrätt jämlikt HB 17: 4 i arbetsgivarens konkurs för preliminärt å arbetstagarens lön avdragna skattebelopp, försåvitt de icke stått inne längre än sex månader närmast före konkursen⁷. Huruvida lagstiftaren verkligen räknat med denna konsekvens, torde med hänsyn till motivens avfattning kunna starkt ifrågasättas.⁸ Den förefaller dock ur rättspolitisk synpunkt både gynnsam och naturlig. Däremot saknas givetvis fortfarande förmånsrätt för belopp, som arbetsgivaren underlåtit att avdraga på lönen — vare sig det gäller källskatt (UppbF 95 §) eller införsel. Det torde emellertid kunna antagas, att dessa fall bli av mindre praktisk betydelse, då en

⁶ Jfr Almén i SvJT 1916, s. 23 ff.

⁷ Så ock Lundberg, s. 220.

⁸ I varje fall synes magistraten i Vimmerby icke ha räknat med alternativet i fråga, då den — i ett av de båda remissyttranden, som ansetts böra närmare återgivas i 1946 års proposition, s. 12 — föreslog förmånsrätt enligt HB 17: 11 i arbetsgivarens konkursbo för skatt, som arbetstagare erlagt men arbetsgivare icke inlevererat.

arbetsgivare, som är på väg mot konkurs, nog icke underlåter att förbättra sin likviditet genom att verkställa föreskrivna löneavdrag.

Det bör till slut omnämnas, att vissa objektsskatter i förmånsrättshänseende intaga en särställning därigenom att de utrustats med legal panträtt. Sålunda utgår enligt HB 17: 6 bl. a. fastighetsskatt, som icke stått inne längre än ett år från förfallodagen, med förmånsrätt ur fastigheten framför inteckningarna.⁹ Även här har förmånsrättens utsträckning anknutits till skattebeloppens förfallodag, under det att rätten till att överhuvud erhålla utdelning i konkursen naturligtvis fortfarande beror på den antagna tidpunkten för skattefordringens uppkomst (KonkursL § 100). Beträffande fastighetsskatt bör i detta senare hänseende fordringsförhållandet — på grund av innehållet i KL 14 § — anses uppkomma i och med taxeringsårets ingång.¹

⁹ Liknande förmånsrätter gälla även i norsk, dansk och finsk lagstiftning; se norsk lov 3/7 1914, § 1, dansk AmtsskueF 8/7 1840, § 2, och finsk L 15/10 1937, § 1.

¹ Se härtill överinstansernas vota i NJA 1933: 279 (tolkning av övergångsbestämmelserna till 1928 års ändring i HB 17: 6). — Då i RÅ 1922 ref. 50 var fråga, huruvida konkursgäldenären eller konkursboet borde vidkännas fastighetsskatten (jfr ovan s. 32, not 7), anfördes av RegR:s minoritet såsom skäl för konkursboets skattskyldighet »grunderna för 17 kap. 6 § handelsbalken». Eberstein finner i RÅ 1941, s. 125, denna motivering åsyfta, »att lagstiftaren tänkt sig konkursboet såsom skattesubjekt för dit inflytande inkomster, enär för motsatt fall förmånsrätt skulle ha stadgats även för sådan utskyld som hänfört sig till under konkursen fallande inkomster, för vilka skattskyldigheten lagts på gäldenären». Huruvida vederbörande regeringsråd följt en dylik tankegång, oaktat uttrycklig förmånsrätt för fastighetsskatt tillkom först genom 1928 års lagändring (förmånsrätt för beviljning av fast egendom ansågs dock tidigare indirekt framgå av HB 17: 12), ter sig ovisst. Snarare torde väl hava avsetts det i samma paragraf berörda förhållandet mellan jordägare och den, åt vilken egendomen upplåtits, med avseende å bl. a. utskylder. I varje fall bör emellertid anmärkas, att den legala panträtten även innebär rätt för kommunen jämlikt KonkursL 23 § 2 st. att utan hinder av konkursen låta utmäta fastigheten för ogulden fastighetsskatt (jfr hovrättsminoritetens uttalande i NJA

Bland speciella förmånsrätter bör måhända även omnämnas tullverkets rätt enligt TullSt §§ 152, 160 och 164 att innehålla godset, tills betalning sker eller säkerhet ställes, samt att i sista hand försälja godset å tullauktion och göra sig betald ur köpeskillingen.² Härefter återstår emellertid en icke obetydlig grupp skatter, för vilka all slags förmånsrätt saknas, bl. a. lagfartsstämpeln³, arvs- och gåvoskatten samt kvarlåtenskapsskatten, automobilskatten⁴, läskedrycksskatten⁵, nöjesskatten⁶ och omsättningsskatten⁷. Det ligger i sakens natur, att riskerna för försummad skattebetalning i förening med insolvens icke äro synnerligen påtagliga vid nämnda skatteformer. Att reglerna för civila, oprioriterade fordringars behandling i konkurs dock bliva fullt ut tillämpliga, därest en dylik skattegäldenär skulle råka komma på obestånd, torde icke böra betvivlas.

Framställningen har nu genomlöpt åtskilliga situationer, i vilka skattefordringsrättens innehåll aktualiserats. Naturligtvis återstå ännu en del fall, som vore förtjänta av närmare belysning, t. ex. frågan om rätten att överhuvud anlita allmän domstol för skattefordrans utfående⁸ och särskilt

1933: 279). Något särskilt stadgande om förmånsrätt i fastigheten för konkursgäldenären ålagd fastighetsskatt skulle således icke vara erforderligt.

² Jfr Undén Sakrätt I (1946), s. 342.

³ Se NT 1870: 234 och NJA 1903: 495 (jfr däremot om ett slags förmånsrätt på omvägar Eberstein Skatt, s. 522 f.).

⁴ SvJT 1933, rf s. 53.

⁵ NJA 1944: 131.

⁶ SvJT 1926, rf s. 7.

⁷ SvJT 1943, rf s. 16.

⁸ Jfr härom NJA 1910: A546 (domstolstalan om utfående av kommunalutskylder; HovR förklarade allmän domstol obehörig men HD:s majoritet behövde ej ingå i prövning av denna fråga) och underrättens motivering i NJA 1924: 635 (utländska utskylder). Se även NJA 1932: 32, där kronans bifallna talan om utfående av oguldna kronoutskylder dock grundades på skadestandsregeln i 1910 års aktiebolagslag, § 135: 2 (skifte i strid mot § 112: 2). Jämför vidare ang. stämpelskatter ovan s. 54. Även talan om utfående av hundskatt kunde tidigare föras vid domstol; se NJA 1899: 200. I norsk och dansk rätt är rätten till domstolsprövning av skattekrav allmänt erkänd; se vidare härom nedan s. 101 ff.

om utländska skattefordringars ställning härvidlag⁹. Det hittills anförda materialet torde dock vara tillfyllest för att medgiva vissa *allmänna slutsatser*.

Främst faller väl i ögonen den anmärkningsvärda utsträckning, i vilken redan uppkomna skattefordringar behandlas såsom vanliga civila fordringar. Såsom förut skildrats, har man i tysk och schweizisk rättsvetenskap ryggat tillbaka inför tanken, att civilrättsliga regler skulle vara ens subsidiärt tillämpliga å skatterättens fordringsförhållanden. Det påpekades dock, att detta ställningstagande i viss mån finge betraktas såsom en emancipationsföreteelse inom den unga disciplinen finansrätt.¹ Vad svensk rätt angår, synes den verkställda detaljundersökningen tvärtom giva vid handen, att svenska domstolar genomgående varit beredda att gripa till civilrättens regler, så snart skatteförfattningarna icke lämnat direkt ledning. Någon analogisk tillämpning av de sporadiska bestämmelserna i skattelagstiftningen, t. ex. beträffande preskription eller morapåföljder, torde icke på allvar ha försökts. Fråga är, om icke denna civilrättens subsidiära tillämplighet varit så genomgående, att man skulle våga uppställa en generell regel härom och då öppet taga med i beräkningen de begreppsjuridiskt färgade felsslut, som en sådan regel måhända i något enda enskilt fall kan föra med sig. Eftersom regeln i fråga skulle gälla endast om annat icke framginge av omständigheterna, förelåge knappast någon risk för

⁹ Detta problem utgjorde överläggningsämne vid 14:e nordiska juristmötet; se NJMF 1928, bil. 5 och förh. s. 154 ff. Jfr för svensk rätt NJA 1914: 409, 1924: 635 (två särsk. mål), i vilka samtliga fall HD förklarade svensk domstol obehörig att upptaga utländskt skattekrav. Frågan har sedermera varit föremål för särskilda internationella överenskommelser; se Lag 15/6 1935 samt härom Ekenberg i SvSkT 1936, s. 140 ff., och Nial, Internationell förmögenhetsrätt, s. 110 ff., särskilt s. 117.

¹ Se ovan s. 1 f.

en alltför formell tillämpning på ändamålsenlighetens be-
kostnad.

Den slutförda översikten torde däremot ha utvisat, att en för alla skatter gällande huvudregel om *tidpunkten för skattskyldighetens inträde* i svensk rätt icke bör uppställas, försåvitt man härigenom avser att tillhandahålla en lösning av samtliga de problem, där nämnda tidpunkt hittills ansetts bliva aktuell. Därest en dylik huvudregel strikt genomfördes, skulle detta otvivelaktigt utgöra ett allvarligt hinder mot att beakta rimliga ändamålssynpunkter i ett flertal speciella konfliktsituationer. Göres däremot undantag för specialfallen, torde »huvudregeln» bliva alltför urvattnad för att kunna tjäna till någon egentlig ledning.

Såsom tidigare framhållits, synes det framförallt hava varit med tanke på *konkurrensen mellan ny och äldre skattelag*, som Eberstein föranletts att för svensk rätt uppställa en huvudregel om skattskyldighetens inträde.² Här förefaller det också välbetänkt att såsom huvudprincip tillämpa den lag, som gällde, då de för skattskyldigheten grundläggande rättsfakta inträffade (eller m. a. o. de rättsfakta, som normalt så småningom leda till skattens uttagande, frivilligt eller tvångsvis). Men grunden för denna regel får icke sökas i det till sin innebörd dock tämligen svävande påståendet, att skattskyldighet redan uppkommit. I själva verket hänger situationen i fråga intimt samman med det på senare tid ofta debatterade spørsmålet om civillags tillbakaverkande kraft.³ Särskilt beträffande redan ingångna privaträttsliga avtal har åtminstone den svenske lagstiftaren visat stor återhållsamhet, då det gällt att företaga retroaktiva lagstiftningsåtgärder, trots att vår

² Skatt, s. 91 ff. Jfr ovan s. 17 ff.

³ Jfr för det följande den klagörande framställningen av dessa frågor hos Rodhe, Retroaktiv civillagstiftning, s. 48 ff. med hänv.

grundlag icke innehåller något uttryckligt förbud mot sådana. Vid sidan av en mera oreflekterad, moralisk reaktion torde huvudskälet härför hava varit, att man eljest befarat allmän osäkerhet och oreda i den för samhällets ekonomiska liv så betydelsefulla avtalsmekanismen. På mera avgörande punkter har man därför endast då stora samhällsvärden stått på spel ansett sig kunna tillgripa retroaktiva regler. För skatternas del skulle en liknande osäkerhet i den enskildes ekonomiska dispositioner uppkomma, därest icke på förhand kunde bedömas, vilka skatterättsliga konsekvenser en viss ekonomisk transaktion komme att medföra. Särskilt i vår tid, då skattesynpunkten ofta utgör den utansäkra viktigaste faktorn vid bedömandet av ekonomiska dispositioners affärsmässighet — en hel stab av jurister och ekonomer arbeta ju uteslutande med dylika spörsmål — skulle det säkerligen verka nedbrytande på företagsamhet och omsättningssäkerhet, därest nya eller avsevärt förhöjda skatter kunde åläggas i efterhand.⁴ Men längre än så bära icke de anförda skälen. En retroaktiv sänkning av skatteskalorna möter icke betänkligheter ur angivna synpunkter. När sålunda Eberstein med beteckningen »fullt modern» apostroferar en av HD år 1848 anförd motivering, att bo-uppteckningsstämpeln såsom en genom dödsfallet uppkommen stärbhusdelägarnas skuld icke borde kunna genom författningsändring »underkastas någon förändring, vare sig till förhöjning eller nedsättning»⁵, förefaller det som om sistnämnda slutsats blott grundades på ett doktrinärt fasthållande av »redan uppkommen skattskyldighet». I varje

⁴ Jfr härtill Knoph Rettslige standarder, s. 78 f., där också beräknelighetens ekonomiska betydelse understrykes. »Når borgerne kan kreve respekt for etablerede rettigheder og rettsforhold er det ikke fordi de ellers vilde lide skibbrudd som profeter, men fordi håndgripelige interesser kan være knyttet til den bestående rettsstillingen» (s. 79, not 1).

⁵ Eberstein Skatt, s. 93, not 2.

fall borde icke någon befogad invändning kunna göras mot en tydlig och klar åtgärd av lagstiftaren i senast anförd riktning. Att skattesänkningar regelmässigt utgöra sällsynta företeelser, minskar icke påståendets principiella giltighet. Men även då allenast en ekonomiskt mindre betydande förskjutning av skatteskalen uppåt föreligger, kunna knappast vägande principiella invändningar riktas mot att förläna sådana skatteregler tillbakaverkande kraft.⁶ Likaså synes det vid årliga skatter tillämpade systemet, att uttagningsprocenten bestämmas först sedan inkomsten etc. förvärvats, ur angivna synpunkter icke möta betänkligheter, så länge de skattskyldiga ha möjlighet att på förhand beräkna det ungefärliga omfånget av sina skatteförpliktelser. Skulle däremot exempelvis riksdagen utan föregående varsel besluta en avsevärd höjning av uttagningsprocenten, finge man taga med i beräkningen de allvarliga rubbningar i den ekonomiska samfärdseln, som ett sådant beslut för med sig.⁷ Det nya källskattesystemet medför dock möjlig-

⁶ I Norge, där Grundlovens § 97 stadgar uttryckligt förbud mot att giva lagar tillbakaverkande kraft, ha domstolarna dock intagit en mycket liberal hållning gentemot nya skatteförfattningars retroaktivitet. Sålunda fann Høiesterett i plenumsdom Rt 1925, s. 588, hinder icke möta att beskatta förut skattefria inkomst genom en lag, som tillkommit efter inkomstårets slut. Jfr Lund, s. 10.

⁷ Naturligtvis kan det befinnas påkallat att i en krisartad situation åsidosätta dessa hänsyn till den ekonomiska stabiliteten, såsom t. ex. då genom KF 15/12 1939 värnskatt infördes å 1938 års inkomst och förmögenhet. Här medgavs dock i 3 § för skattskyldig fysisk person skattebefrielse helt eller delvis, bl. a. »därest hans skatteförmåga i jämförelse med förhållandena under beskattningsåret blivit i hög grad nedsatt på grund av — — — inträde i pensionsåldern, avsevärd försämring i av den skattskyldige bedriven näringsverksamhet eller annan därmed jämförlig omständighet samt synnerliga svårigheter med skattens gäldande till följd därav finnas vara för handen». Dessa bestämmelser, som i omfång gingo utöver dåvarande avdrag för ömmande omständigheter (KL 50 § 2 mom. och SF 17 § 2 mom.), få nog betraktas såsom ett erkännande åt de i texten angivna synpunkterna gentemot retroaktiv skattehöjning. Se KProp N:o 78 vid 1939 års urtima riksdag, s. 14 ff., där DepCh visserligen fann den före-

heten att snabbare än hittills genomföra en allmän skattehöjning utan några menliga följder av nu ifrågavarande art. Måhända har detta även varit en bidragande orsak till att uppbördsreformen bragtes i hamn vid det andra världskrigets slut.

slagna värnskatten principiellt böra grundas på »vars och ens skatteförmåga, då behovet av tilläggsbeskattningen framkom», men dock nödgades till följd av praktiska svårigheter avvisa bl. a. tanken på ett allenast preliminärt uttagande av värnskatt efter 1938 års inkomst. Jfr SvSkT 1940, s. 3 ff., samt uppgiften därstädes, s. 101, att den 15 febr. 1940 inkommit 30,514 ansökningar om befrielse från erläggande av värnskatt. Även beträffande arvsbeskattningen uppkom svårigheter till följd av värnskattens retroaktivitet; se härom Thomasson i SvSkT 1940, s. 67 ff.

KAP. II.

Den enskildes rätt till skatterestitution.

A. Historik.

Rätten att under särskilda betingelser återfå redan erlagd skatt har i vårt land tämligen tidigt varit föremål för lagstiftarens uppmärksamhet. En särställning intager härvidlag tullmedlen, beträffande vilka det torde ligga speciellt nära till hands att — såsom senare skall utvecklas — låta restitutionen bilda ett fullt normalt led i beskattningens tekniska anordning. Redan i mitten av 1700-talet förekomma beträffande den s. k. lilla tullen eller landtullen detaljerade bestämmelser om återbetalning. Sålunda innehåller 1756 års landtulls- och accisordning bl. a. i fråga om de s. k. bakugnspenningarna, att ridderskapet och adeln, biskopar, hovrättsledamöter, professorer m. fl. voro undantagna från skattskyldighet och att på grund härav skulle »för varje person i deras hushåll, som gå till deras duk och disk» återbetalas tre öre.¹ Likaså skulle den s. k. Tapperiansaccisen, vilken erlades av »vinskänkar och källarmästare, som vin i smått försälja», återbetalas vart fjärdedels år för sådan redan beskattad vara, »som uti större käril till och med halvankare försäljes».²

De gällande restitutionsreglerna preciserades i en sam-

¹ Landtulls- och accisordningen 17/12 1756 (Modée VI, s. 4272 ff.), kap. XI § 1 mom. 8, § 2 mom. 6 och § 3 mom. 22.

² 1756 års ordning, kap. XI § 4 mom. 10 (Modée VI, s. 4346 f.).

tidigt med 1756 års ordning utfärdad författning angående räkenskapssättet för landtulls- och acciskamrarna i riket. Här fastslogs dessutom såsom allmän princip, att »emedan vid uppbördslängdernas overseende ej mindre måste anmärkas vad för mycket, än det som för ringa beräknat är, till undvikande av besvär och klagomål däröver, att undersåtarna bliva med tullavgift över taxan och förordningar besvärade, ty skall vad igenom förseende för någon vara kan bliva högre uppburet än vederbort, genast återbetalas». Samtidigt bestämdes, att »efter natt och år må icke någon söka återbetalning av orätt eller för hög uppburen tull».³ Sistnämnda regel återkom även i flera följande landtullförfordningar från 1700-talets senare hälft.⁴

Vad härefter den s. k. stora sjötullen beträffar, d. v. s. den egentliga import- och exporttullen, lancerades — troligen efter engelsk förebild — idén om tullrestitution vid återutförsel först på 1760-talet av sedermera riksrådet Johan Liljencrantz.⁵ Dennes strävanden ledde till en år 1774 utfärdad förordning angående nederlagsfrihetens upphörande å främmande drycker, däri stadgades att vid återutskeppning alla tullavgifter skulle bliva »restituerade» med avdrag av en fjärdedels procent recognition, beräknad

³ Se KRegl 17/12 1756 (Modée VI, 4212 ff., särsk. s. 4243 f.) med bifogat Räkenskapssätt (citaten a. a. s. 4244). Jfr även KRes 19/1 1757 uppå städernas allm. besvär, § 49.

⁴ Se t. ex. Förnyade landtulls- och accisstadgan 19/9 1776, 12 kap. 3 § (Modée X, s. 676), som motsvarade den ovan not 1 omnämnda bestämmelsen, samt Kammarkoll. Kung. 11/4 1786 (KBr 21/3 s. å.), enligt vilken restitution av erlagd landtull och rekognition för exporterade svenska järnmanufakturvaror borde sökas inom natt och år efter utskeppningsdagen (Modée XIII, s. 310).

⁵ Se den utförliga framställningen ang. tullrestitutionsfrågan hos Essén, Johan Liljencrantz som handelspolitiker, s. 133—152. Det tycks ha undgått Essén, att restitutionssystemet tidigare tillämpats beträffande landtullen (jfr ovan i texten). Man kan dock våga en förmodan, att det varit Liljencrantz, som infört själva termen restitution i vår skatterätt.

efter varans värde.⁶ Tanken på att införa ett allmänt restitutionssystem fick dock förfalla i och med 1784 års nederlagsförordning.⁷ Däremot förklarades i en år 1793 utfärdad författning, att den ettårsfrist, som gällde för återsökande av felaktigt erlagd landtull, jämväl skulle tillämpas beträffande sjötullen, vare sig återbetalningsskyldigheten grundades »på räkenskapernas revision eller den särskilda anmärkning, vartill godsägaren — — tror sig befogad».⁸

Den sålunda utfärdade förklaringen beträffande sjötullen hade närmast föranletts av tvekan rörande räckvidden av en tidigare under året 1793 publicerad författning, vilken med skäl kan betecknas såsom vår första allmänna föreskrift om skatterestitution. Här stadgades, att »uti alla slags frågor, som angå orätt uppburna och i statskassan influtna medel, tullverket undantaget» ägde vederbörande inom tre år från betalningsdagen »hos Konungens Befallningshavande eller annan behörig ämbetsman återsöka vad som oriktigt blivit utfordrat och betalt».⁹ Måhända stod författningens tillkomst i samband med en år 1789 införd och år 1791 närmare förklarad reform i fråga om bevillningstaxeringen, innebärande att den som uppenbarligen kunde visa, att han vid taxeringen blivit förfördelad, finge hos KB söka ändring i taxeringsmännens

⁶ KF 21/4 1774 (Modée X, s. 288). Felaktig är sålunda uppgiften i SOU 1928: 15, s. 46, »att, medan systemet med tullgottgörelse i flera länder var en välkänd företeelse redan under 1700-talet, detsamma fick plats i vår lagstiftning först från och med år 1830». Se ang. utvecklingen efter sistnämnda år a. a., s. 46 ff.

⁷ KF 15/11 1784 (Modée XIII, s. 125 ff.). 1774 års KF upphävdes genom en under Liljencrantz' presidium utfärdad Kammarkoll. Kung. 2/11 1812 (KBr 30/9 s. å.).

⁸ Kammarkoll. Kung. 16/9 1793 (KBr 15/8 s. å.), årstrycket; upphävd genom 1928 års Oriktig-tullavgF.

⁹ Kammarkoll. Kung. 14/3 1793 (KBr 19/2 s. å.), årstrycket. Jfr Linde, s. 576 f.

beslut.¹ Den i 1793 års författning uppställda treårsfristen för restitutionstalan synes närmast vara vald såsom en motsvarighet till dåtidens likaledes treåriga preskriptionstid för kronoskatterestantier.² Genom KK 4/II 1887 upphävdes 1793 års stadgande, i vad det avsåg skyldighet att inom kortare tid än tio år anmäla fordringar hos statsverket.³ I övrigt torde stadgandet i fråga — såsom av det följande skall framgå — fortfarande giva uttryck åt den svenska skatterättens principiella inställning till förevarande spörsmål, låt vara att restitutionsfrågan beträffande flertalet skatter blivit föremål för uttrycklig särreglering.

B. Begreppet restitution.

Innan framställningen övergår till en skildring av olika särreglers allmänna innebörd, kan det vara skäl att något dröja vid de skiftande sammanhang, i vilka själva begreppet restitution av skatt numera nyttjas. Ordagrant innebär ju restitution endast ett återbärande, och det kan därför icke förvåna, om grundvalen för återbetalningskyldigheten växlar i skilda fall.⁴

¹ Se Bevillningsstadgan 28/4 1789, Art. VI 1 § 3 mom. samt KK 13/9 1791 (årstrycken). I närmast föregående redaktion av bevillningsstadgan, 30/I 1770 (Modée IX, s. 161 ff., särsk. s. 204) var denna besvärsrätt icke erkänd. Jfr om rättsutvecklingen Sandström Taxering, s. 17 ff., där 1791 års KK ordagrant återgives (s. 30 f.), men där 1770 års författning (i vilken bl. a. den av Sandström s. 26 f. återgivna passusen ang. ständernas »särdeles missnöje» fått utgå) synes vara förbisedd. Se om taxeringsnämndens historia även Sundberg i SvSkT 1938, s. 158 f.

² Jfr ovan s. 42 not 3.

³ Innan 1887 års KF utfärdades, hade statskontoret och kammarrätten den 10 oktober 1887 avgivit infordrat yttrande (Fin.dep. handl. 4/II 1887, RA), vari dock endast olägenheterna med den dittillsvarande korta preskriptionstiden behandlades.

⁴ I AGF §§ 59—61 göres en bestämd skillnad mellan å ena sidan prövningen av ett anspråk på återfående av skatt och å andra sidan själva åter-

Inom statsrättslig litteratur användes termen restitution stundom såsom beteckning för en utan stöd i gällande skatterätt medgiven återbetalning av erlagd skatt. Det är i denna mening, som Malmgren kan karakterisera restitutionen såsom »ett förfogande över en redan förefintlig tillgång», vartill riksdagens samtycke erfordras.⁵ Då dylik restitution torde erbjuda föga av intresse i förevarande sammanhang, kommer den följande framställningen endast att avhandla sådan restitution, som icke förutsätter ett medgivande av riksdagen.

Även härvidlag möter en ur principiell synpunkt betydelsefull skiljelinje. Återbetalningsskyldigheten kan nämligen grundas antingen på rättsfakta, som inträffat under tiden fram till det för skattebetalningen normerande beslutet (resp. fram till skattebetalningen, om — såsom t. ex. vid preliminärt löneavdrag — ett särskilt skattebeslut saknas⁶), eller ock på först därefter uppkomna omständigheter. Uppenbart är, att man icke i det senare fallet kan tala om objektivt oriktig betalning. Det bör emellertid redan nu framhållas, att gränsen mellan den objektivt oriktiga betalningen och den betalning, som skall kunna återgå på grund av efter skattebeslutet inträffade rättsfakta, i viss mån utsuddas genom förefintligheten av åtskilliga fall, då »upphävande» fakta visserligen ligga i tiden före skattebeslutet

betalningen (jfr arvsskattekommitténs uttalande SOU 1939: 18, s. 166). Denna distinktion äger framförallt betydelse vid angivandet av behörig myndighet för den ena eller andra uppgiften. Större allmänt skatterättsligt intresse torde endast det förra momentet, d. v. s. sakprövningen, erbjuda. När därför i fortsättningen talas om restitution, avses endast detta moment, om intet annat framgår av sammanhanget.

⁵ Malmgren Sveriges Grundlagar (1947), RF § 60, not 8. Jfr ang. riksdagens resp. Kungl. Maj:ts befogenheter att in casu medgiva eftergift av bl. a. skatteanspråk Herlitz Riksdagens finansmakt, s. 137 ff.

⁶ När i fortsättningen talas om tidpunkten för skattebeslutet, avses i de fall, då särskilt skattebeslut icke föreligger, tiden för skattebetalningen.

men blivit kända först efteråt. Trots dessa komplikationer förefaller det lämpligt att i fortsättningen såsom arbetshypotes fasthålla skillnaden mellan restitution på grund av rättsfakta, som inträffat före resp. efter skattebeslutet.

Det skulle måhända kunna ifrågasättas, huruvida den nu angivna gränslinjen borde dragas, icke vid skattebeslutet utan vid »tidpunkten för skattskyldighetens inträde».⁷ Därest emellertid vid skattens fastställande hänsyn verkligen skall tagas till en omständighet, som inträffat efter den antagna tidpunkten för skattskyldighetens inträde, bör man icke betrakta situationen såsom om någon slags restitution beviljats i och med själva skattebeslutet.⁸ Skall man överhuvud operera med en tidpunkt för skattskyldighetens inträde, ter sig naturligast att för nu avsedda fall anse tidpunkten i fråga hava i visst hänseende förskjutits fram mot skattebeslutet.⁹ Därest samma omständighet först efter skattebeslutet återopas såsom restitutionsanledning, saknar det i enlighet härmed självständigt intresse att avgöra, i vad mån omständigheten inträffat före eller efter den antagna tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Av vikt är endast att fastställa, huruvida hänsyn till omständigheten i fråga borde ha tagits, därest den inträffat före skattebeslutet.

Särskild betydelse torde gränsdragningen mellan omständigheter, som ligga före resp. efter skattebeslutet, erhålla för frågan, i vad mån restitutionstalan överhuvud är till-

⁷ Jfr ovan s. 17 ff.

⁸ Såsom exempel kan nämnas det fall, då arvsskatt skall beräknas lägre än eljest på grund av arvskifte enligt AGF 16 §, vilket otvivelaktigt utgör ett efter skattskyldighetens inträde (dödsfallet) men före skattebeslutet inträffat rättsfaktum. — Arvsskatten har valts såsom exempel emedan den principiella tidpunkten för skattskyldighetens inträde här uttryckligen fastslagits i AGF 5 §.

⁹ Jfr även nedan s. 90.

låten. Där anspråket grundar sig på nytillkomna fakta, synes en återbetalning utan uttryckligt stöd i lag icke ens kunna ifrågasättas. Restitutionen framstår här såsom ett nytt, självständigt led i beskattningsförfarandet. Anknyter åter restitutionskravet till samma rättsfakta, som beaktades eller kunde hava beaktats vid skattens uttagande, ligger det måhända nära till hands att — där ett fel verkligen förelupit — anse återbetalningsskyldighet i princip föreligga även utan stöd av uttrycklig lag. Här reser sig emellertid, såsom senare skall skildras, gentemot strävandena efter ett »materiellt riktigt resultat» med växlande styrka kravet på respekt för ett redan rättskraftigt avgjort eller eljest bestående förhållande. Härtill kommer, att restitution i dylika fall måhända icke bör medgivas, där icke samma omständigheter, om de tala till den skattskyldiges nackdel, skola medföra efterbeskattning. Men just beträffande efterbeskattning gör sig starkt gällande kravet på att ett tidigare beslut skall bestå.

Behovet av en bekväm benämning på de ovan avsedda båda restitutionsfallen förefaller kännbart. I brist på bättre har jag stannat inför termerna *indebiti-restitution* resp. *teknisk restitution*. Med förstnämnda term har jag velat understryka, att restitutionen avser ett belopp, som rätteligen aldrig bort erläggas, ett indebitum.¹ Det bör dock anmärkas, att termen i fråga är avsedd att omfatta även sådana fall, då skatt återbetalas efter en skälighetsprövning på grundval av före skattebeslutet inträffade omständigheter, ehuru man här egentligen icke kan tala om ett inde-

¹ Jfr rubriken till NJA 1933: 597, där såsom ett bekant begrepp förutsättes »reglerna om restitutio indebiti». Måhända avses härmed restitution enligt reglerna för *condictio indebiti* (jfr om dessa regler nedan s. 133 ff.). Det förefaller emellertid som om man inom litteraturen förgäves finge leta efter själva termen *restitutio indebiti*.

bitum. Uttrycket teknisk restitution skulle åter peka på, att skatten en gång var riktigt erlagd och att restitutionen blott utgör ett fullt normalt led i skattens tekniska anordning.²

Det torde ha sitt intresse att redan inledningsvis konfrontera denna uppdelning av materialet — vars ändamålsenlighet först den följande framställningen kan bestyrka — med motsvarande systematik i utländsk rätt. Vad angår *tysk* rätt, ha restitutionsanspråken i 1919 års Reichsabgabenordnung systematiserats efter något avvikande och efter min mening icke helt oangripliga linjer. Man skiljer här mellan Erstattung och Vergütung. Erstattung anges i Beckers auktoritativa kommentar innebära ett återbetalande till den ursprunglige skattebetalaren eller hans successorer, vare sig detta sker på grund av att kravet från början varit obefogat eller att detsamma med stöd av senare inträffade fakta borde revideras. Vergütung skall däremot avse en återbetalning till annan person, t. ex. till köpare av vara, för vilken säljaren erlagt omsättningsskatt, varvid således endast senare inträffade fakta kunna ifrågakomma. Det betonas, att Vergütung framförallt motiveras av näringspolitiska skäl.³ Något svar har dock icke givits på frågan, av vilket skäl t. ex. restitution vid återutförsel av förtullad vara borde i rättsligt avseende behandlas annorlunda, då varan överlåtits på annan person än då den ursprunglige importören reexporterar samma vara. Skillnaden mellan Erstattung och Vergütung synes icke heller i själva lagtexten ha tillagts större betydelse. Den självständiga behandlingen i Reichsabgabenordnung § 135 av

² För den tekniska tullrestitutionen lancerades tidigare i vårt land anglicismen »dråback»; se t. ex. E. Heckscher i Nordisk Familjebok, 2:a uppl., art. »Dråback» (1907). Jfr även SOU 1928: 15, s. 46.

³ Se till det sagda Reichsabgabenordnung §§ 127—136 samt Becker, s. 271 ff., särsk. s. 274. Jfr även Ball, s. 146, och Merk, s. 164 f.

Vergütungsansprüche betingas endast utav, att någon rätt till överklagande av det ursprungliga skattebeslutet naturligtvis icke kan tillerkännas den restitutionsberättigade tredje mannen. Förmodligen har det varit svårigheter av förut antydd art, som föranlett Hensel till modifikationen, att Vergütung endast i princip borde tillkomma en annan än skattebetalaren.⁴ Bühler har härvidlag tagit steget fullt ut och hänför till Erstattung de fall, då oriktig betalning skett, medan Vergütung anges avse sådana situationer, då skattekravet en gång varit helt i sin ordning men den skattskyldige dock av finanspolitiska skäl borde återfå skatten.⁵ Denna terminologi ligger som synes sakligt sett mycket nära den för svensk rätt ovan föreslagna.

Vad *dansk* och *norsk* doktrin beträffar, torde restitutionsreglerna — liksom i vårt land — överhuvud icke hava varit föremål för samlad behandling. Nämnas bör dock, att den återbetalning av tull, som även enligt dansk och norsk rätt i vissa fall skall äga rum vid återutförsel, där erhållit benämningen gottgörelse.⁶ Liksom det tyska Vergütung synes detta namn mer än ordet restitution ägnat att framhåva den självständiga karaktären av en dylik restitutionsform. För *schweizisk* rätt skiljer Blumenstein mellan å ena sidan restitution av »nichtgeschuldete Steuern» och å andra sidan sådan återbetalning, som stöder sig på händelser efter skattefordringens tillkomst.⁷ Samma dis-

⁴ Hensel, s. 191.

⁵ Bühler, s. 236 f. I ett följande sammanhang (s. 241) talar Bühler om, att en annan än skattebetalaren mestadels är berättigad till Vergütung. På ännu ett ställe (s. 488) betecknas Vergütung såsom en underart av Erstattung. Att Böhlers i texten återgivna uppdelning av stoffet knappast stämmer överens med Reichsabgabenordnung § 130, framgår av vad nedan s. 99 f. anföres.

⁶ Se t. ex. danska Toldloven 11/5 1928, § 36, och norska Toll-loven 22/6 1928, § 101, 4 st.

⁷ Blumenstein, s. 324 ff., särsk. s. 330.

tinktion — ehuru icke närmare utförd — framskymtar även för *finsk* rätt hos Willgren, vars allmänna anslutning till Blumenstein tidigare påpekats.⁸

C. Förutsättningar för teknisk restitution.

Uppgiften blir nu att söka närmare kartlägga, i vilken utsträckning ett restitutionsanspråk kan bifallas enligt svensk rätt. Det bör då observeras, att den här förfäktade skiljelinjen mellan indebiti- och teknisk restitution mera sällan tillerkänts en central roll vid författningarnas yttre redigering. Stundom behandlas t. o. m. samtliga fall, i vilka restitution av en viss skatt kan påfordras, under en och samma paragraf, låt vara att man därinom kan urskilja de båda olika slagen av restitution. Då den generella tillåtligheten av ett rent tekniskt restitutionsanspråk synes erbjuda mindre allmänt teoretiskt intresse än motsvarande situation vid indebitirestitutionen, skall jag inskränka mig till att endast översiktligt beröra den tekniska restitutionen. Samtidigt får jag anledning att mera utförligt diskutera vissa mellanformer. Av flera skäl förefaller det lämpligt att först därefter behandla den renodlade indebitirestitutionen. Till slut skall några för samtliga restitutionsformer gemensamma frågor upptagas till diskussion.

Ett nära till hands liggande, typiskt exempel å *teknisk restitution* utgör, såsom tidigare antytts, den återbetalning av *tull*, som kan äga rum vid reexport etc. och som numera regleras i 1929 års TullrestF.⁹ Här uppställas en rad olika fall, i vilka restitution medgives, såsom t. ex. allmän indu-

⁸ Willgren, s. 141 ff. och 175 ff., särsk. s. 179 f. beträffande tull etc.

⁹ Jfr de utförliga förarbetena, SOU 1928: 15, samt översikten hos Eberstein Skatt, s. 610 ff.

strirestitution, handelsrestitution etc. Såsom senare skall omtalas, torde restitutionsanspråket i regel endast tillkomma den som ursprungligen erlagt tullen.¹ Rekvisiten för de olika restitutionsformerna äro angivna med lika stor noggrannhet, som om det gällt upptagande av tull. En analog tillämpning kan därför endast ifrågakomma med stöd av den uttryckliga föreskrift om återbetalning »då eljest synnerliga skäl föreligga», som återfinnes i TullrestF 6 § under rubriken »särskild restitution». Dylik restitution må under vissa betingelser även medgivas, »då tullavgiften uppenbarligen blivit av förbiseende erlagd». Här möter tydligen en indebitirestitution, men endast efter diskretionär prövning. Rätten för den enskilde att eljest återkräva erlagd tull regleras i 1928 års KF angående förfarandet i vissa fall vid oriktig avgiftsberäkning hos tullverket (Oriktig-tullavgF), där bl. a. preskriptionstiden satts betydligt kortare än i TullrestF. Förstnämnda författning skall beröras i samband med indebitirestitutionen.²

I fråga om åtskilliga *speciella konsumtionsskatter* förekommer vid utförsel från riket en teknisk skatterestitution av alldeles samma typ som enligt TullrestF. Så är fallet exempelvis vid brännvinstillverkningsskatten, varuskatten, kaffeskatten, pälsvaruskatten etc.³ Något hinder föreligger icke att i dessa fall »restituera» även till exportör, som icke ursprungligen erlagt skatten. En närbesläktad teknisk restitution tillåtes, då redan beskattad vara användes för annat ändamål än det, som skatten varit avsedd att träffa, t. ex. då bensin nyttjas annorledes än såsom drivmedel för vägtransport.⁴ Tidigare synes man ha varit angelägen om

¹ Jfr nedan s. 144 f.

² Nedan s. 116 f.

³ Se BrännvinstillvskF 26 §, VaruskF 8 § 5 mom. (jfr SFS 144/1946), KaffeskF 4 §, PälsvaruskF 9 § 2 st. etc.

⁴ Se bl. a. 1929 års BensinskF 5 § (paragrafen senast ändrad SFS

att bevilja restitution även då beskattad vara användes för statliga ändamål, en som det förefaller onödig bokföringsåtgärd.⁵ Slutligen bör i sammanhanget nämnas de fall, då en konsumtionsskatt sänkes eller upphör, och restitution av redan erlagd skatt å vara, som finnes upplagd hos leverantör, för likformighetens skull medgives. Så var t. ex. händelsen, då tilläggsskatt å bensin med ingången av år 1946 avskaffades.⁶

Om än de nu anförda fallen få anses särskilt typiska för teknisk restitution, måste till samma grupp även hänföras ett flertal mera centrala restitutionsregler. Vad beträffar de allmänna statliga och kommunala skatterna — jag kallar dem i det följande *årliga skatterna* — möter till en början den restitution, som enligt UppbF 89 § 1 mom. rutinmässigt sker beträffande överskjutande preliminär skatt. Här är det icke fråga om att rätta till ett tidigare misstag utan endast att fastställa skatten i två etapper, en preliminär och en slutlig. Det bör sålunda betonas, att den författningsenligt beräknade preliminära skatten — vid vilken f. ö. ett formligt skattebeslut i många fall saknas — icke till

141/1944); jfr Eberstein Skatt, s. 859, n. 2. En liknande restitution med hänsyn till den beskattade varans användning stadgades tidigare beträffande maltskatten (se Eberstein s. 623) men har upphört genom 1939 års MaltskF. Likaså förekommer enligt 1943 års TobaksL icke längre den av Eberstein, s. 660, omnämnda restitutionen av tobaksskatt. — Att restitution av nu förevarande art endast medgives i uttryckligen reglerade fall framgår bl. a. av RÅ 1926 Fi 162, där ansökan om restitution av bensinskatt för ett genom olyckshändelse utrunnet parti förklarades författningsenligt icke kunna bifallas. Även då bensin skulle användas till sådant tekniskt ändamål, för vilket restitution i och för sig var medgiven, men dessförinnan förstördes genom eldsvåda, avslogs restitutionsansökan i RÅ 1944 ref. 34. Däremot har restitution för svinn medgivits i RÅ 1945 Fi 939, 940.

⁵ Se t. ex. KK 26/4 1912 ang. restitution av tillverkningsskatt för brännvin, som vid staten tillhörig ammunitionsfabrik användes för tillverkning av knallkviksilver.

⁶ KK 21/12 1945 (SFS 808/1945) om viss restitution av tilläggsskatt å bensin.

någon del kan anses utgöra ett indebitum, även om restitution senare skall ske vid den slutliga avräkningen. Ur rättslig synpunkt förändrad skulle situationen bliva, därest t. ex. den preliminära inbetalningen av förbiseende blivit större än vad som då bort erläggas. Till dylika fall återkommer framställningen.⁷ Likaså skall i ett senare sammanhang diskuteras vissa gränsfall, då bifallna taxeringsbesvär kunna sägas innebära teknisk restitution i mera vidsträckt bemärkelse.⁸

Metoden att preliminärt upptaga en mera summariskt beräknad skatt och sedermera åstadkomma en definitiv avräkning genom teknisk restitution har även för särskilda skatteformer på senare tid alltmera anlitats. En första början gjordes redan genom 1919 års s. k. B-skatt å fonderad aktiebolagsinkomst, vilken skatt tillkom för att över hela linjen genomföra dubbelbeskattningen av aktiebolag.⁹ Då den fonderade inkomsten sedermera utdelades, var det föreskrivet att B-skatten skulle restitueras. Stora praktiska tolkningssvårigheter mötte emellertid härvidlag och skatten i fråga torde kunna betecknas såsom ett misslyckat experiment. Sedan själva B-skatten upphört med ingången av år 1927, bestämdes år 1936, att restitutionsförfarandet senast före år 1943 skulle avvecklas.¹⁰ Sedermera har provisorisk skattepåföring praktiserats vid krigskonjunkturskatten, ehuru systemet även därvidlag blivit mer än lovligt invecklat.¹ Ett särskilt fall av teknisk restitution förekommer vidare enligt SF 32 § (SIF och SFF 23 §), som medger möjlighet att efter ansökan till Konungen åter-

⁷ Nedan s. 107.

⁸ Nedan s. 106.

⁹ Jfr om B-skatten Bratt i SvSkT 1934, s. 12 ff.

¹⁰ KF 12/6 1936 (SFS 273/1936).

¹ Se senast KF 9/5 1947 (SFS 201) om krigskonjunkturskatt för år 1947, § 11.

bekomma redan erlagd skatt, därest samma inkomst eller förmögenhet visas hava blivit beskattad jämväl i utländsk stat. Slutligen bör i sammanhanget nämnas KF 26/7 1947 om begränsning i vissa fall av skatt till staten på grund av 1948 års taxering, där man sökt ernå att det samlade trycket av statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, värnsskatt och särskild skatt på förmögenhet icke överstiger 80 procent av taxerade inkomsten, bl. a. genom att medgiva (teknisk) restitution av överskjutande belopp, dock högst med summan av den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten och värnsskatten.²

Motsättningen mellan teknisk och indebiti-restitution får en särskild betydelse vid *stämpelskatten* samt *arvs- och gåvoskatten*. Dessa skatter voro ju fram till år 1914 reglerade i en och samma författning. Uttryckliga restitutionsbestämmelser gåvos första gången i 1894 års stämpelförordning.³ Där behandlades i två skilda paragrafer restitutionstalan med stöd av efter stämpelbeläggningen yppade fakta (§ 25) resp. på grund av felaktig bedömning av redan vid stämpelbeläggningen kända fakta (§ 26).⁴ I förra fallet, som endast avsåg arvsskatt, medgavs restitution blott i två avseenden, nämligen då ny gäld yppats samt då testamente, vars förhandenvaro medfört ökning av skatten, bli-

² SFS 583/1947. Jfr även en samma dag utfärdad KF med provisoriska bestämmelser om begränsning av skatt i vissa fall (SFS 584), gällande från 1 januari 1949, vilken förordning avser statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt samt allmän kommunalskatt, landstingsmedel och tingshusmedel, dock att restitutionen sammanlagt icke må överstiga den statliga inkomstskatten.

³ Redan vid 1862—63 års riksdag uppkom ett förslag om (teknisk) restitution av sådan erlagd arvsskatt, som med stöd av ett efter stämpelbeläggningen upprättat arvskifte visades belöpa på efterlevande makes giftorätt. Sedermera beslöts emellertid en schematisk hälftendelning redan vid stämpelbeläggningen. Jfr härom Ekeberg i SvJT 1925, s. 434.

⁴ Jfr om utvecklingsgången Alexandersons utförliga yttrande i NJA 1926, s. 54 ff.

vit helt eller delvis ogiltigförklarat. Åtminstone i testamentsfallet var härvid fråga om ett relevant faktum, som inträtt efter stämpelbeläggningen. Även om stämpelbeläggaren känt till och riktigt bedömt de omständigheter, som grundade ogiltigförklaringen, skulle han före densamma icke lagligen kunnat underlåta att vid stämpelns beräkning taga hänsyn till testamentet. Beträffande yppad ny gäld kunde väl påstås, att bouppteckningen icke bort emottagas, därest gälden varit för stämpelbeläggaren känd. Naturligast förefaller dock att även i detta fall betrakta tilläggsbouppteckningens upprättande såsom ett efter stämpelbeläggningen tillkommet faktum. Här skulle alltså i båda fallen närmast föreligga vad som ovan benämnts *teknisk restitution*, dock i mera vidsträckt bemärkelse. Den särskilda anledningen till att restitution medgivits måste nämligen sökas däri, att de för testamentets ogiltighet resp. den nya gälden grundläggande fakta dock inträffat före stämpelbeläggningen. Billighetsskäl ha då talat för att icke de mera schematiska reglerna för arvsskattens beräkning skulle hindra ett beaktande av det nya, kvalificerade materialet. Att restitution därvid medgavs endast i »två noggrant fixerade undantagsfall» (Alexanderson) stämmer överens med lagstiftarens ovan hävdade allmänna inställning till den tekniska restitutionen.

1914 års arvsskatteförordning frångick åtminstone till det yttre denna restriktiva inställning. I 49 § 1 mom. medgavs i stället helt allmänt rätt att hos KB söka restitution, då för hög skatt utgått på grund av »förhållanden, som antingen inträffat efter tiden för skatts erläggande eller ock därvid icke varit kända». Enligt 49 § 2 mom. skulle restitution »av annan anledning än i 1 mom. sägs» sökas hos hovrätt inom sex månader från skattens erläggande. Denna gränsdragning mellan 1 och 2 mom. i 49 § — vilken gräns

till på köpet skulle vara avgörande för frågan om rätt forum — föranledde åtskilliga svårigheter i praxis⁵, till dess nya regler gävos genom 1941 års AGF.

I förevarande sammanhang intresserar närmast frågan, i vad mån 1914 års bestämmelser innefattade möjlighet till teknisk restitution. Ehuru 49 § 1 mom. obestämt talade om förhållanden efter skattens erläggande, lär nog även här endast ha avsetts fakta, som anknöto till tiden före stämpelbeläggningen, låt vara att de först senare blivit kända eller rättsligen bedömda. Motiven till stadgandet bestyrka sålunda, att man framförallt syftat på »förutsättningar, som sedermera visat sig vara oriktiga».⁶ Man torde då kunna påstå, att 1914 års arvsskatteförordning medgav teknisk restitution endast i den mera vidsträckta bemärkelse, som nyss angavs vid skildringen av § 25 i 1894 års stämpelförordning, låt vara att restitutionsmöjligheten icke begränsades till vissa uttryckligen beskrivna fall. En rent teknisk restitution innebar däremot den återbetalning av redan erlagd skatt, som tilläts genom de i 1914 års arvsskatteförordning, 48 §, införda reglerna om eftergift av skatt. Här grundades talan på ett alldeles nytt rättsfaktum, nämligen att den skattskyldige avlidit viss kortare tid efter arvfallet.

Genom nu gällande 1941 års AGF ha restitutionsreg-

⁵ Jfr härom Eberstein Skatt s. 464 f., SvSkT 1937, s. 247 ff. och SOU 1939: 18, s. 152 ff.

⁶ Bet. om arvsskatt 1910, s. 102. — Det förefaller mig ha utgjort ett oväntat avsteg från denna grundinställning, då RegR:ns majoritet i pleni-målet RÅ 1931 ref. 28 medgav restitution på grund av bodelning och arvskifte, som upprättats efter bouppteckningens inregistrering. Särskilt överraskande ter sig resultatet med hänsyn till de av minoriteten åberopade stränga reglerna i arvsskatteförordningens 15 och 16 §§, vilka härigenom delvis blevo illusoriska. Måhända hade RegR tagit intryck av Ekebergs uttalande i SvJT 1925, s. 441 f., som dock icke åtföljdes av någon ingående motivering. Jfr vidare Eberstein Skatt, s. 466 f., samt nedan s. 89 not 3.

lerna gjorts till föremål för en grundlig revision. Det mera svävande rekvisitet i 1914 års arvsskatteförordning § 49: 1 har ersatts med detaljerade bestämmelser i AGF 59 § angående de fall, i vilka restitution på grund av nya eller förut okända fakta kan medgivas. AGF:s allmänna strävan att betrakta staten och den skattskyldige såsom likaberättigade parter har medfört, att restitutionsreglerna i förevarande avseende nära ansluta till motsvarande stadganden beträffande efterbeskattningen (AGF 32 §).⁷ Såsom avgörande tidpunkt för frågan, huruvida nya fakta skola anses föreligga, angives uttryckligen tiden för det ursprungliga skattebeslutet. Ansökan skall handläggas av den beskattningsmyndighet i första instans, som förut meddelat beslut i ärendet — härav den välfunna beteckningen *återvinning*, i motsats till regelrätt fullföljd, där det icke torde kunna bli fråga om annat än indebitirestitution.⁸

Det visar sig nu, att enligt AGF återvinning — liksom efterbeskattning — endast medgives på grundval av sådana förut okända eller ock genom nytillkommet lagakraftvunnet avgörande fastställda omständigheter, vilka i och för sig förelågo redan vid tiden för skattebeslutet. Denna principiella inställning kommer särskilt klart i dagen vid restitution av arvs- eller gåvoskatt, som utgått på grund av deklaration. Jämligt AGF § 59 e) skall nämligen härvid kännedom om det restitutionsgrundande förhållandet hava erhållits efter skattebeslutet men själva förhållandet föreligga vid tiden för skattskyldighetens inträde, d. v. s. i varje fall före skattebeslutet.⁹ Även rekvisiten i övriga mo-

⁷ Jfr om staten och den enskilde såsom likaberättigade parter SOU 1939: 18, s. 168, och DepCh i KProp 192/1941, s. 207.

⁸ Jfr vidare nedan s. 109 ff.

⁹ I SvJT 1946, rf s. 103, uppkom fråga, huruvida beträffande gåvoskatt ett senare taxeringsbeslut, som riktigare än i gåvoskatteärendet bedömde bortgivna aktiers värde, kunde grunda rätt till återvinning enligt AGF

ment av 59 § (inklusive det i samband med kvarlåtenskaps-skattnen tillagda mom. f) utesluta emellertid ett beaktande av omständigheter, vilka icke i och för sig förelegat senast vid tiden för det ursprungliga skattebeslutet. I samtliga återvinningsfall blir sålunda fråga om teknisk restitution i den förutnämnda vidsträckta bemärkelsen.

Riktigheten av sistnämnda iakttagelse skulle måhända kunna betvivlas såvitt angår nytillkommen lagakraftvunnen dom, som avser testamentes giltighet eller lagligheten av en till grund för det tidigare skattebeslutet lagd verklig delning (AGF 59 § mom. b och c).¹ Eftersom här städse förefinnes möjlighet för parterna att disponera över processföremålet, skulle domen eventuellt kunna utnyttjas blott såsom mask för en helt ny, frivillig delning av kvarlåtenskapen. Med den restriktiva inställning till återvinningsanspråk, som AGF intager och som f. ö. särskilt understrukits vid förarbetena², får man dock antaga, att restitu-

§ 59 e). Detta nytillkomna taxeringsbeslut ansågs innebära, att kännedom först efter gåvoskattebeslutet erhållits om vissa vid tiden för gåvoskattskyldighetens inträde föreliggande omständigheter, vilka inverkade på värderingen. Jfr härtill C. E. Sundström i SvJT 1946, s. 486, som beträffande arvsskatten med rätta hävdar, att sådan felaktig värdering, vilken bör medföra tilläggsbouppteckning och eventuell återvinning, icke lär föreligga annat än om värdena äro »oriktigare än som kan anses normalt». Ett närbesläktat fall från äldre rätt förekommer i RÅ 1929 ref. 77, där restitution av arvsskatt enligt 1914 års KF § 49: 1 medgavs, då till grund för bouppteckningen lagda taxeringsvärden å fast egendom efter besvär nedsatts. Jfr däremot RÅ 1945: Fi 427, likaledes angående arvsskatt, i vilket mål gjordes gällande, att fastighetstaxeringen grundats på felaktiga arealuppgifter. Detta förhållande ansågs icke medföra rätt till restitution enligt § 49: 1.

¹ I yttrande över 1938 års arvsskattekommittés förslag har kammarrätten gjort gällande, att endast dessa fall avsågo omständigheter, vilka inträffat efter tiden för skatts erläggande (KProp 192/1941, s. 204). Såsom tidigare framhållits, förefaller det emellertid svårt att uppdraga någon principiell skiljelinje mellan den nytillkomna domen och t. ex. det faktum, att tilläggsbouppteckning upprättats efter skattebeslutet.

² KProp 192/1941, s. 204 f. DepCh ville bl. a. icke, såsom kammarrätten föreslagit, medgiva restitution, då redan beskattad gåva av civilrättsliga

tion i angivna hänseende icke bör beviljas på grundval av en dom, vilken uppenbarligen icke sliter någon verklig tvist mellan parterna. Detta resultat ligger ock helt i linje med, att AGF 59 § — i motsats till vad som antogs gälla i tidigare praxis — alldeles utesluter att taga hänsyn till uppgörelse i godo av tvist angående testamentes eller delnings giltighet.³ Man har tydligen ansett det nya institutet anstånd med skattens fastställande (AGF 17 §) lämna tillräcklig möjlighet att efter förlikning lägga den verkliga fördelningen av kvarlåtenskapen till grund för beskattningen. Det vill emellertid synas som om denna möjlighet, till vilken under AGF:s förarbeten åtskilliga förväntningar knötos, i praktiken endast i undantagsfall utnyttjades.⁴

Vid sidan av återvinning har AGF bibehållit den förutnämnda år 1914 införda tekniska restitutionen vid *eftergift av skatt* (§§ 56—58). Dessutom medgives en rent teknisk restitution, då dödsbo inom ett år efter arvsskattebeslutet avträtts till *konkurs* (§ 33: 3). Dessa bestämmelser utformning giver vid handen, att man även i fråga om

grunder måste återgå. Jfr härtill RÅ 1943 Fi 1171, där vissa år 1933 gåvo-beskattade reverser påstods enligt sedermera gällande rättsuppfattning icke innefatta giltig gåva, varför de år 1942 återkallats, men RegR fann restitutionstalan hos ÖÅ icke kunna »i förevarande ordning» bifallas.

³ Se ang. tidigare praxis RÅ 1924, ref. 29, där RegR ansåg sig kunna taga hänsyn till en efter boupptecknings inregistrering inträffad uppgörelse i godo (jfr RÅ 1923: Fi 353, som avsåg den före 1914 gällande rätten). Eberstein Skatt, s. 466 f., varnade med skäl för att sträcka denna tillämpning alltför långt. Varningen togs icke ad notam i det ovan s. 86 not 6 omförmälda plenimålet RÅ 1931 ref. 28.

⁴ Enligt upplysning från Stockholms RR förekommo under åren 1945 och 1946 på 12,902 inregistrerade bouppteckningar endast 9 ansökningar om anstånd med skattens fastställande. Även antalet arvskiften, som företetts redan i samband med inregistreringen, uppgives ha varit mycket ringa. Till jämförelse må nämnas, att under åren 1936 och 1937 vid samma rådhusrätt inregistrerades 11,533 bouppteckningar, varav i 12 fall skatten fastställdes med ledning av arvskifte (se SOU 1939: 18, s. 62). Som synes har icke någon förändring inträtt, som kan anses motsvara förväntningarna i KProp 192/1941, s. 172 f.

arvs- och gåvoskatt varit angelägen om att uppställa noggranna rekvisit för de tekniska restitutionfallen.

I förevarande sammanhang bör också nämnas stadgandet i AGF 27 §, enligt vilket nedsättning av skatten under vissa betingelser kan äga rum vid s. k. *allmän värdenedgång*. Ansökan om sådan nedsättning skall vara till Konungen ingiven, innan första skatteinstansen ännu fastställt skatten. Därest Kungl. Maj:t bifaller ansökan först sedan skatten erlagts, sker restitution av överskjutande belopp. Kungl. Maj:ts avgörande får här karaktären av ett slutgiltigt skattebeslut och den därav följande återbetalningen torde sålunda närmast kunna jämföras med den tekniska restitution, som enligt vad tidigare skildrats äger rum av för mycket erlagd preliminär skatt. En skillnad förefinnes visserligen däri, att vid nu ifrågavarande arvsskatterestitution hänsyn även får tagas till rättsfakta, som i tiden ligga efter skattskyldighetens inträde (t. ex. efter dödsfallet) men före skattebeslutet. Såsom tidigare anmärkts⁵, kan denna skillnad dock icke tillmätas principiell betydelse.

Vända vi så blicken mot *stämpelskatterna*, hava hithörande restitutionsbestämmelser, såsom redan skildrats, fram till den nuvarande 1914 års StplF varit gemensamma med arvsskattens. Den allmänt hållna restitutionsregel, som upptogs i 1914 års arvsskatteförordning § 49: 1, kom emellertid icke att inflyta i den samma år utgivna StplF. Förutom rätt i vissa fall att inom sex månader i hovrätt fullfölja talan mot oriktig stämpelbeläggning (20 §) — varvid ursprungligen endast indebitirestitution kunde ifrågakomma — kvarstod från närmast föregående stämpelförordning blott en möjlighet att efter konungens prövning återfå stämpelavgift, som helt eller delvis »icke bort utgå»

⁵ Se ovan s. 76.

(21 §). Av ordalagen (»ankomme . . . på Konungen att efter prövning av föreliggande omständigheter förordna om restitution») synes framgå, att en diskretionär prövning varit avsedd.⁶

År 1921 tillades emellertid en bisats i StplF 20 §, innebärande att sexmånadersfristen för fullföljd skulle, därest talan grundades »på förhållande, som tillkommit efter stämpelbeläggningen», räknas från samma förhållandes tillkomst. Vid motiveringen av detta stadgande utgingo vederbörande sakkunniga ifrån, att teknisk restitution överhuvud icke var möjlig ens vid Kungl. Maj:ts nyssnämnda diskretionära prövning enligt StplF 21 §.⁷ Under hänvisning till detta tolkningsresultat, vars riktighet i och för sig på goda grunder torde kunna betvivlas⁸, framhöllo de sakkunniga lämpligheten utav »att ifrågavarande stadganden [§§ 20 och 21] omfatta jämväl de fall, då talan om stämpeln åter-

⁶ Jfr Skarstedt, SvJT 1923, s. 29, som i visst sammanhang efterlyser ett stadgande i StplF »om en verklig rätt för vederbörande att återfå stämpelbelopp, icke blott [såsom nu enligt StplF 21 §] om en ansökan, vars bifallande är beroende av Konungens förgottfinnande». Se även Statskontoret i KProp 224/1922, s. 25, som i samband med frågan om ränta å restituerade stämpelmedel fäste uppmärksamheten på, att StplF 21 § innebure en prövning »icke av domstol utan av Kungl. Maj:t i administrativ väg och, om det än kunde antagas, att i många fall omständigheterna vore sådana, att, även om ärendet behandlats av domstol, restitution skulle hava medgivits, torde det å andra sidan förekomma åtskilliga fall, där först och främst själva upptagandet till prövning av ansökningen och jämväl beviljandet av restitution hade ett starkt drag av nådeakt». Jfr slutligen nedan s. 112 vid not 4.

⁷ Se för det följande KProp 232/1921, s. 44* f.

⁸ Till stöd härför åberopades endast att den från 1908 härstammande formuleringen i (dåvarande) 21 § 1 st. innehöll orden »för högt debiterad» stämpelavgift. Även om detta skulle syfta på oriktighet vid själva debiteringen, bör dock enligt gängse tolkningsprinciper samma begränsning icke gälla beträffande det här närmast ifrågakomma (dåvarande) andra stycket i 21 §, som avsåg »fall, varom i detta kapitel [ang. återfående av stämpelavgift] icke eljest är stadgat» och blott i fråga om rättsverkan hänvisade till första stycket (»vad sålunda är stadgat gälle etc.»). Alexanderson, NJA 1926, s. 55, lämnar förevarande tolkningsfråga öppen. Jfr även Eberstein Skatt, s. 524, not 5.

fående grundar sig på efter stämpelbeläggningen tillkomna förhållanden». Såsom enda exempel härå angavs, att lagfartsstämpel erlagts men köpet sedermera förklarats ogillt, emedan föreskrivet tillstånd till förvärvet icke erhållits. Alexanderson har — framförallt på grund av denna återhållsamma exemplifiering — velat göra gällande, att 1921 års tillägg endast inneburit »en av hänsyn till vissa i praktiken någon gång förekommande, säreget artade fall förestavad mindre jämkning i vad dittills gällt» men icke »en genomgripande principändring».⁹ Mig förefaller det som om sanningen skulle ligga någonstans mitt emellan dessa båda alternativ.

De för 1921 års ändring tillkallade sakkunniga¹ skulle i alltför hög grad fränkännas förmåga att uttrycka sig, om de icke med den valda formuleringen åsyftat en generell regel angående restitution på grund av förhållanden efter stämpelbeläggningen, helst som en liknande regel — efter vad ovan skildrats — redan gällde i fråga om arvsskatten (1914 års arvsskatteförordning § 49: 1). Förutom motiven ovan citerade, i och för sig otvetydiga uttalande, bör härvid ytterligare observeras, att jämväl beträffande den i 21 § stadgade diskretionära restitutionsmöjligheten orden »för högt debiterad» stämpelavgift fingo utgå, vilken lokution de sakkunniga eljest funnit lägga hinder i vägen för en restitution på grundval av förhållanden efter stämpelbeläggningen.² Härifrån är emellertid steget långt till en »genomgripande principändring». Såsom förut närmare utförts, finner en generalklausul av den typ, som förekom i 1914 års arvsskatteförordning § 49: 1, sin givna begräns-

⁹ NJA 1926, s. 56.

¹ Dessa voro bankdirektören A. Hedenlund, juris doktorn F. Brock och häradshövdingen J. Zetterstedt.

² Jfr föreg. s. not 8.

ning däruti, att de »nya» omständigheterna dock måste indirekt hänföra sig till tiden för skattebeslutet. Det blir sålunda endast fråga om vad ovan kallats teknisk restitution i vidsträckt bemärkelse. Samma situation måste anses föreligga åtminstone beträffande den år 1921 införda bisatsen i StplF 20 § (i fråga om Kungl. Maj:ts diskretionära prövning enligt 21 § bliva slutsatserna av naturliga skäl mera osäkra). Resultatet av 1921 års tillägg synes därför bliva, att i sådana icke alltför vanliga fall, där först efter stämpelbeläggningen klarhet erhållits beträffande ett för densamma relevant faktum (t. ex. vägrat tillstånd till fastighetsförvärv), bör hänsyn kunna tagas till detta faktum, ehuru själva konstaterandet såsom kompletterande rättsfaktum ligger i tiden efter skattebeslutet.³

Rättsfallet NJA 1926: 52, vilket föranledde Alexandersons principuttalande, avsåg fastighetsköp, som genom civildom förklarats från början ogiltigt, emedan det grundats på ett avtal mellan äkta makar. Inom ett par månader efter det nämnda civildom vunnit laga kraft men mer än sex månader efter lagfartens beviljande söktes hos hovrätten restitution av lagfartsstämpeln. I hovrättens utslag, som fastställdes av HD, förklarades restitutionsansökan icke kunna upptagas till prövning, enär ogiltigheten förelegat redan vid lagfartsansökan samt restitutionsansökan förty bort

³ I praxis synes tvekan ha uppstått angående *rätta utgångspunkten för den i StplF 20 § stadgade sexmånadersfristen*, då tillstånd till fastighetsförvärv icke erhållits. Därest tillståndsansökan avslagits, anses fristen med allt skäl böra räknas från avslagsdagen och icke från en senare gjord återkallelse av lagfartsansökan (SvJT 1927, rf s. 84). Har åter tillstånd överhuvud icke sökts, bildar sista dagen, då tillstånd författningsenligt kunnat sökas, en naturlig utgångspunkt (SvJT 1947, rf s. 27). Även om ett ogiltigt köp utgjort sista ledet i en transportkedja, där föregående fång lämnats fritt från stämpel, skall dock enligt SvJT 1932, rf s. 14, återbetalning av stämpeln till det ogiltiga köpet ske, givetvis under förutsättning att restitutions-talan anhängiggjorts i rätt tid.

ingivas senast sex månader därefter. Med den härovan hävdade tolkningen av 1921 års tillägg hade ansökningen i fråga bort upptagas till prövning, enär ogiltighetsdomen just innefattade ett nytt faktum, som i andra hand hänförde sig till tiden före stämpelbeläggningen.⁴ Däremot torde det få anses tvivelaktigt, huruvida restitution verkligen bort beviljas i 1926 års rättsfall. Ogiltighetsprocessen fördes nämligen mellan vederbörande äkta makar och yrkandet medgavs omedelbart. Det ligger nära till hands att här realiter tillmätta domen karaktär av en frivillig överenskommelse, alltså ett alldeles nytt faktum.⁵ Måhända hava överväganden av denna natur inverkat på målets utgång. Helt i linje med den här förfäktade meningen ligger åtminstone ett nyare avgörande av Svea Hovrätt, SvJT 1935, rf s. 42. Här hade HD i en tidigare, uppenbarligen icke kollusiv rättegång förklarat överlåtelsen skola återgå (med stöd av en efter lagfartsansökan införd rättsregel) och lagfarten vara utan verkan. En inom sex månader efter HD-domen ingiven ansökan om restitution av lagfartsstämpeln bifölls av hovrättens majoritet.

1926 års HD-fall gav icke något uttömmande svar på frågan om arten av de efter stämpelbeläggningen inträffade rättsfakta, som vid restitution enligt StplF § 20 kunna tillmätas betydelse. Vikten av en sådan precisering har visser-

⁴ JR Tiselius ville av liknande skäl återförvisa målet till HovR. Med hänsyn till majoritetens knapphändiga domsmotivering synes icke ens vara uteslutet, att några domstolsledamöter ansett ogiltigheten hava bort av parten upptäckas redan före lagfartsansökningen och en error juris härvidlag icke vara förtjänt av beaktande. I så fall skulle utgången i SvJT 1934, rf s. 42, blivit en annan. Här hade efter lagfartens beviljande köpet återgått, enär det slutits under inflytande av sjukdom. HovR förklarade emellertid — i tydlig anslutning till NJA 1926: 52 — att ogiltigheten förelegat redan vid lagfartens meddelande och att talan följaktligen bort anhängiggöras inom sex månader häfter, varför ansökningen avslogs.

⁵ Jfr ovan s. 88 f. samt Eberstein Skatt, s. 525, not 2.

ligen i någon mån minskats, sedan genom en år 1946 verkställd ändring fullföljdstiden — i analogi med AGF 60 § — utsträckts till tre år. På detta sätt beredes nämligen ett i och för sig välmotiverat rådruum just i fall liknande 1926 års, där domstolarna anse faktum, på vilket restitutionsansökan kan grundas, föreligga redan vid stämpelbeläggningen.⁶ Men spörsmålet, i vad mån hänsyn får tagas till nya fakta, d. v. s. i vad mån teknisk restitution överhuvud tillåtes, bevarar dock sin aktualitet, och här blir fortfarande 1921 års tillägg till StplF § 20 avgörande.⁷

Särskild tvekan har i nämnda avseende uppkommit för sådana fall, då lagfarts- eller inteckningsansökan förklarats vilande och sedermera — när förutsättningarna för beviljande definitivt brustit — återkallats. Beträffande lagfartsstämpel har HD härvid i två samtidigt avgjorda rättsfall, NJA 1942: 226, där fastighetsköp återgått på grund av vägrat avstyckningstillstånd, ansett nämnda »efter stämpelbeläggningen» uppkomna förhållande icke grunda rätt

⁶ Dessutom erhöi härigenom stämpelbeläggare, som uttagit för hög skatt, möjlighet att jämlikt StplF 20 § erhålla restitution av ett till sökanden redan återbetalt stämpelbelopp. Sådan restitution hade nämligen sedan år 1942 genom en tämligen obegriplig ändring i K. Maj:ts praxis vägrats vid ansökan enligt StplF 21 §. Se härom Rodhe i SvJT 1944, s. 462 f., samt KProp 27/1946, s. 10 ff.

⁷ Under förarbetena till 1946 års ändring föreslog statskontoret (KProp 27/1946, s. 12) »borttagande av den nuvarande möjligheten att, då talan grundar sig på efter stämpelbeläggningen inträffade förhållanden, räkna tiden för talans anställande däriifrån» och åberopade härvid motsvarande åtgärd vid AGF:s tillkomst. Det bör då påpekas, att AGF samtidigt gav uttryckliga regler, i vilken utsträckning nya omständigheter finge beaktas. Utan dylika regler skulle ett borttagande av den år 1921 tillagda bisatsen i StplF 20 § medföra rättsförluster, större eller mindre, vartefter som man är böjd att avvisa eller acceptera Alexandersons tolkning av satsens innebörd. DepCh ansåg ock »icke tillrådligt att nu upphäva» ifrågavarande del av 20 §, men tillade, att restitution på grund av omständigheter, som inträffat mer än tre år efter stämpelbeläggningen, troligen bleve sällan förekommande (anförda prop., s. 14). Även här förbises, att 1921 års tillägg innebär något mer än en processuell frist. Jfr ang. AGF nedan s. 109 f.

till stämpelrestitution.⁸ Det kunde tyckas, att dessa avgöranden icke stämma överens med den mera utvidgade restitutionsmöjlighet, som här förfäktats. Emellertid måste beaktas, att till själva lagfarts- och inteckningsansökningen knutits vissa rättsverkningar, som innebära en framtida säkerhet för sökanden. Om sålunda lagfart resp. inteckning sedermera icke beviljas, har sökanden dock under den tid, ansökningen varit vilande, delvis tillgodonjutit en ägares resp. en inteckningshavares trygghet.⁹ Även om man utgår från lagfarts- och inteckningsstämplarna såsom innebärande en skatt på omsättningen¹, kan det åtminstone i vissa hithörande fall icke utan fog påstås, att en förmögensöverflyttning verkligen ägt rum.² Härtill kommer, att i den mån ansökan teoretiskt fortfarande kan tänkas småningom vinna bifall, t. ex. just då fastställelse vägrats å avstyckning, ter sig icke denna vägran såsom ett faktum, vilket, därest det varit känt vid lagfartsansökningen, bort utan vidare föranleda avslag å densamma. Observeras bör sålunda, att då t. ex. en utlänning förvärvat fast egendom men Kungl. Maj:t sedermera vägrat tillstånd, fånget enligt 5 § i 1916 års inskränkningsslag anses såsom från början ogiltigt, under det att man hittills icke velat införa en motsvarande ogiltighetsregel, då avstyckning vägrats.³ Det visade sig också, att då hovrätten i rättsfallen NJA 1942:

⁸ Ansökan hade i båda fallen gjorts inom sexmånadersfristen, varför problemställningen icke var helt likartad med NJA 1926: 52.

⁹ Jfr Alexanderson i NJA 1926, s. 56.

¹ Jfr Eberstein Skatt, s. 489 ff., särsk. s. 519 ff. (lagfartsstämpeln) samt s. 584 f. (inteckningsstämpeln).

² Jfr däremot vederbörande inskrivningsdomares argumentering i NJA 1945: 21 (lagfartsstämpel vid återgång av köp), särsk. s. 24.

³ Jfr Nial i TfR 1936, s. 36 ff., och Rodhe Fastighetsindelningen, s. 305 ff. Även då det gäller förvärv, vartill tillstånd enligt 1945 års jordförvärvslag vägrats, bör ogiltighetsregeln i lagens 2 § tolkas på samma sätt som i fråga om 1916 års lag, d. v. s. eventuellt erlagd lagfartsstämpel restitueras.

226 biföll restitutionsansökan, motiveringen måste anknytas till mera vaga, allmänna synpunkter. Man anförde nämligen, att avstyckningsmedgivandet utgjort »en väsentlig förutsättning för köpets fullföljande», vilket väl var avsett att häntyda på en ogiltighet redan vid tiden för lagfartsansökan. Att emellertid beträffande inteckningsansökan t. o. m. ett omedelbart avslag under vissa förhållanden skall föranleda stämpelskyldighet, har nyligen i ett av HD avgjort rättsfall bekräftats.⁴ Det förefaller som om man härvid alltmera övergått att i strid mot den ursprungliga avsikten betrakta inteckningsstämpeln icke såsom »en beskattning å själva transaktionen» utan såsom »en gottgörelse till staten för anlitande av dess myndigheter», alltså en slags publik avgift.⁵ Anledning saknas emellertid att i förevarande sammanhang ingå på dessa fall, som närmast belysa de materiella förutsättningarna för att stämpelskyldighet överhuvud skall uppkomma. I den mån restitution beviljas, blir f. ö. i de nu avsedda situationerna fråga endast om indebitirestitution.

Vad slutligen angår övriga i StplF upptagna skatter, såsom *fartygsstämpel*, *emissionsstämpel* etc., skilja sig dessa i restitutionshänseende från lagfarts- och inteckningsstämpelarna därigenom, att någon granskning i hovrätt icke äger rum. Härav följer, att den i StplF 20 § medgivna rätten att fullfölja talan inom tre år efter stämpelbeläggningen icke förefinnes för dessa skatters del. Förutom eventuell fullföljdsrätt inom vanlig besvärstid återstår i första hand möjligheten att lita till Kungl. Maj:ts diskretionära pröv-

⁴ NJA 1943: 644. Se även SvJT 1938, rf s. 40; jfr däremot SvJT 1942, rf s. 66 (inteckning i icke inteckningsbart fartyg). — En omedelbart avslagen lagfartsansökan föranleder alltid stämpelfrihet; se NJA 1897: 593 och 1913: 422.

⁵ Jfr Eberstein Skatt, s. 584 f., särsk. s. 584, not 5.

ning enligt 21 §.⁶ Att även här en möjlighet öppnats åtminstone till teknisk restitution i vidsträckt bemärkelse, torde framgå av vad tidigare anförts. Förmodligen känner sig Kungl. Maj:t icke heller hindrad att bifalla en restitutionsansökan på grundval av fakta, som helt och hållet ligga i tiden efter stämpelbeläggningen.⁷ Vad till slut angår *fondstämpeln*, gäller sedan 1944 beträffande restitution vad som finnes föreskrivet i StplF 21 § (FondstplF 19 §).⁸

D. Förutsättningar för indebitirestitution.

Närmast föregående framställning har avsett den tekniska restitutionens allmänna förutsättningar, varvid teknisk restitution i vidsträckt bemärkelse särskilt beaktats. I det följande skola motsvarande frågeställningar vid indebitirestitutionen upptagas till behandling.

Härvid måste förutskickas, att någon diskussion av de grunder, på vilka en skatt kan anses oriktigt betald, naturligtvis icke kan finna plats inom ramen för förevarande arbete. En sådan diskussion skulle ju förutsätta varken mer eller mindre än ett återgivande av hela den gällande skatterätten. På samma sätt som skattefordrans innebörd kunnat i första kapitlet diskuteras, utan att de »materiella» förutsättningarna för skattskyldighet behövt utredas, avser den följande undersökningen endast det rättsliga läge, som

⁶ Jfr ang. den vanliga besvärsvägen samt domstolstalan nedan s. 111 ff. och 127 ff.

⁷ Detta torde möjligen hava varit fallet i RÅ 1925: Fi 500, där ett bolag erlagt emissionsstämpel för vissa tecknade aktier men sedermera råkat i konkurs och aldrig erhållit likvid för aktierna. RegR ansåg »med hänsyn till vad i ärendet förekommit» skyldighet att gälda stämpel för dessa aktier icke föreligga och tillstyrkte restitution enligt (dåvarande) StplF § 21: 2.

⁸ I förarbetena till 1944 års ändring (KProp 267/1944, s. 8) betonas, att StplF 21 § möjligen redan förut kunde anses analogivis tillämplig men att uttryckliga regler dock vore önskvärda.

uppkommer då ett skattebelopp erlagts i strid mot den vid tiden för det grundläggande skattebeslutet gällande skatterätten.

Här möter det inledningsvis berörda problemet om *indebitirestitutionens principiella tillåtlighet*, i förekommande fall utan stöd av skriven lag. Innan jag härvidlag ingår på svensk rätts ståndpunkt, kan det vara skäl att kasta en blick på de utländska skattesystem, vilka tidigare fått tjäna såsom jämförelseobjekt.

Vad *tysk* rätt beträffar, måste uppmärksammas, att förvaltningsförfarandet där före tredje rikets tid hade nått en betydligt större fasthet än exempelvis i vårt land. I den mån man dessutom ansåg beskattningsrätten grundad på ett ensidigt Gewaltverhältnis, blev det naturligt att betrakta varje skattebeslut, som icke särskilt överklagades, såsom för all framtid bindande. På denna grunduppfattning synas också Reichsabgabenordnungs regler om Erstattung vila.⁹ Enligt § 128 skall sålunda, då ett skattebeslut efter besvär eller på myndighets eget initiativ upphäves eller ändras, vad som för mycket erlagts återbetalas. Likaså medgiver § 129 restitutionsrätt, när betalning erlagts i strid mot ett skattebeslut eller under förbiseende av redan inträdd betalning, preskription etc. Slutligen erinrar § 130 om att Erstattung även kan ske, då särskilda skatteförfattningar uttryckligen giva tillåtelse härtill. Såsom exempel nämnes i Beckers kommentar det fall, att ett fastighetsköp, varå förvärvsskatt utgått, sedermera förklaras från början ogiltigt, alltså en teknisk restitution i vidsträckt bemärkelse.¹

I anslutning till de nu nämnda fallen understryker Bühler kraftigt, att restitutionsförfarandet icke avser att göra ett överklagande onödigt eller rentav reparera följderna av en

⁹ Jfr om Erstattung ovan s. 78 f.

¹ Se Becker, s. 285.

försummelse härvidlag.² Bühler ifrågasätter dock, huruvida icke de lege ferenda vore tillräckligt att låta endast skatteavgöranden i högre instans — och icke s. k. Steuerbescheide, vilka regelmässigt avgåves utan formligt processförfarande — taga åt sig laga kraft. Han gör även gällande, att restitution icke är tillåten i andra fall än de i Reichsabgabenordnung uttryckligen omnämnda. Däremot finner Hensel vissa uppenbart befogade restitutionsanspråk böra »aus rechtsstaatlichen Gründen» bifallas, även om Reichsabgabenordnung icke innehåller något direkt tillämpligt stadgande.³ Samma grunduppfattning kommer även klart till synes hos Fleiner.⁴ De lege ferenda förorda både Bühler och Hensel en generalklausul. Det må i detta sammanhang anmärkas, att Reichsabgabenordnung § 108 dock medgiver en allmängiltig restitutionsrätt på billighetsgrunder. Däremot är enligt § 227 uteslutet att föra talan vid allmän domstol om återfående av skatt, vilket stadgande emellertid icke anses omfatta anspråk på grund av tjänstemans försumlighet.

För *schweizisk* rätt understryker Blumenstein, att restitution av oriktigt erlagd skatt i princip icke finge äga rum, då det felaktiga skattebeslutet tagit åt sig laga kraft.⁵ Dessutom erkände de kantonala lagarna vanligen icke rätt till restitution utan stöd i uttrycklig lagbestämmelse. De civilrättsliga reglerna om *condictio indebiti* vore icke direkt tillämpliga å skatteförhållanden, även om liknande

² Bühler, s. 237. Se till det följande även s. 236 ff. och 488 ff.

³ Hensel, s. 192, särskilt not 2.

⁴ Fleiner, s. 438: »Man wende nicht ein, die Rückforderung sei in den meisten Ländern gesetzlich nicht geregelt, also sei sie nicht anerkannt. Denn gerade dieses Fehlen spezialisierter Vorschriften verschafft uns die Freiheit, aus den obersten Grundsätzen des Rechtsstaates abzuleiten, was für die kleinsten Erscheinungen des Lebens Rechtens ist.»

⁵ Se, jämväl för det närmast följande, Blumenstein, s. 324 ff.

regler av gemensamma inre grunder kunde gälla. I en kanton (Schaffhausen) medgåve lagen uttryckligen, att restitutionstalan fördes vid allmän domstol.

Vad härefter *finsk* rätt beträffar, antager Willgren, att vad som här kallats indebitirestitution endast kan äga rum, då antingen misstag förelupit vid debitering eller uppbörd eller ock skattebeslutet ändrats i högre instans.⁶ Willgren giver icke någon antydning om, att restitutionstalan må föras annorledes än hos beskattningsinstanserna.

En från de nu skildrade rättssystemen avvikande bild företer däremot *dansk* och *norsk* rätt. Givetvis skall även här återbetalning ske av sådan skatt, som högre skattemyndighet efter överklagande funnit icke böra utgå.⁷ Men dessutom utöva de allmänna domstolarna sedan gammalt en kontroll över förvaltningen. Det har i enlighet härmed befunnits själfallet, att lagligheten av ett statens skatteanspråk i sista hand kunde bliva föremål för saklig, judiciell prövning, oavsett skattemyndigheternas slutliga beslut. Denna prövningsrätt, som även kan tagas i anspråk av det offentliga såsom motpart i skatteförhållandet, har också uttryckligen förutsatts i den centrala skattelagstiftningen.⁸

⁶ Willgren, s. 141 f.; jfr s. 175 ff.

⁷ Se t. ex. för norsk rätt 1911 års skattelov for landet, § 112 (for byerne § 104) samt för dansk rätt 1922 års Lov om Indkomst- og Formue-Skat til Staten, § 38, sista st., och 1937 års Lov vedr. personlig Skat til Kommunen, § 14.

⁸ Se beträffande *norsk* rätt t. ex. 1911 års skattelov for landet, § 124 (for byerne § 116), och för det offentligas talerätt samma lagar § 125 (§ 117). Jfr även Alten i Rt 1940, s. 1 ff., och Lund, s. 219 ff. För *dansk* rätt kan hänvisas till 1937 års Lov vedr. personlig Skat til Kommunen, § 48, och i fråga om den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten Lov 31/3 1938 om Oprettelse af en Landsskatteret, § 13: 3 och 15: 3. Sistnämnda lag medger rätt för enskild person, som icke åtnöjes med Landsskatterettens beslut, att gå till allmän domstol. Domstolsvägen står under alla omständigheter öppen, då mer än sex månader förflutit från det saken instämde till Landsskatteretten. Jfr härom Poul Andersen Forvaltningsret, s. 581, med hänv.

Restitutionstalan uppfattas då närmast såsom ett specialfall av det civilrättsliga institutet *condictio indebiti*.

Varken enligt dansk eller norsk rätt torde numera gälla, att den, som uppburit ett indebitum, principiellt är skyldig återbetala detsamma.⁹ Däremot synes åtminstone dansk rätt utgå från en motsatt huvudregel just beträffande restitution av oriktigt erlagda skatter. Såsom ytterligare förutsättning för en dylik återbetalningsskyldighet har dock dansk praxis genom ett rättsfall från år 1917 tillfogat, att den skattskyldige vid betalningen eller inom en icke alltför orimligt lång tid därefter gör sitt krav gällande.¹ Man har tydligen ansett sig böra förebygga, att till följd av domstolarnas extraordinära prövningsrätt skatteärenden skulle kunna förbliva rättsligen svävande under kanske flera års tid. En skattebetalning med uttryckligt förbehåll för återkrav torde dock i dansk rätt anses hålla restitutionsfrågan öppen under avsevärd tidrymd.

Den norska rätten uppställer något strängare krav för skatterestitution genom talan vid allmän domstol. I plendomen Rt 1927: 237 har nämligen fastslagits, att sådan talan i regel icke kan bifallas, om skatten erlagts utan något som helst förbehåll. Med skäl inordnar Arnholm denna rättsprincip bland de passivitetsvirkningar, som det är hans förtjänst att ha dragit »frem av halvmørket» (Knoph). Ännu en dylik verkan har f. ö. framträtt i norsk »civil skatterätt». Även om vederbörligt förbehåll skett, har nämligen Høiesterett ansett den restitutionsberättigade förplik-

⁹ Se för det följande Ussing i FJFT 1943, s. 1 ff., särsk. s. 17 ff., och Enkelte Kontrakter (1946), s. 428 ff., särsk. s. 437 ff., ävensom Troels G. Jørgensen i TfR 1928, s. 386 f., samt för norsk rätt Arnholm Passivitetsvirkninger, s. 49 ff., och Streiftog, s. 151 ff., 162 och 203 ff., allt med hänvisningar.

¹ Se UfR 1917: 416 och Schau i TfR 1918, s. 92 ff. Jfr Ussing i FJFT 1943, s. 18.

tad att för kravets bevarande »ta affære», d. v. s. föranstalta om rättsliga åtgärder, inom rimlig tid.² Slutligen må nämnas, att Arnholm placerar restitutionskrav på grund av dubbelbetalning i särklass och härvidlag icke finner något som helst skäl tala för att det allmänna mer än andra skulle få behålla det dubbelt erlagda.³

Uppgiften gäller nu närmast att angiva, *i vilken utsträckning restitution av ett indebitum medgives i svensk rätt*. Såsom tidigare betonats, sammanhänga hithörande spörsmål intimt med det processuella rättsmedelsförfarandets anordning vid oriktiga skattebeslut. Då allmängiltiga lagregler om skatteprocessen i vårt land saknas, torde erforderlig överblick endast kunna vinnas genom uppdelning av materialet efter olika skatteformer. Dock synes det lämpligt att till en samlad behandling spara dels frågan om tale rätt vid allmän domstol och dels de därmed sammanhängande undantagsfall, då ett korrekt skattebeslut föreligger men själva betalningen blivit behäftad med ett eller annat fel, t. ex. att samma belopp av misstag erlagts två gånger.

Särdeles detaljerade regler om rättsmedel mot oriktiga

² Se Rt 1931: 190 och 1933: 323 samt härtill Arnholm Passivitetsvirkning, s. 51 och Streiftog, s. 153. — De i texten skildrade, genom norsk rättspraxis utformade reglerna om begränsning av den enskildes restitutionskrav hava kritiserats av Castberg (s. 102 ff.) såsom grundade på »en lære, som miskjenner legalitetsprinsippets naturlige konsekvenser i vår rett» (s. 104). Det vill synas som om Castberg härvid förbisett, att om rent civilrättsliga grunder åberopas för restitutionstalan, det jämväl faller sig naturligt att tillämpa de begränsningar i rättsanspråket, som följa av vedertagna civilrättsliga principer. Jfr Arnholm Streiftog, s. 205 f., samt nedan s. 137 f.

³ Streiftog, s. 205. — Av den lämnade översikten beträffande dansk och norsk rätt torde ha framgått, att talan vid allmän domstol utgör en ordinär form för rättelse i skattebeslut. Det ter sig därför missvisande, när Hult *Condictio indebiti* (i Festskrift för Lundstedt), s. 261, not 3, gör gällande, att krav på återbetalning av erlagda skatter i dessa länder skulle såsom regel ha ogillats. Förhållandet är endast, att de fall, i vilka återkravsrätten ansetts böra begränsas, blivit föremål för särskild uppmärksamhet hos den prejudikatbildande instansen.

skattebeslut möta beträffande de *årliga skatterna* i taxeringsförordningen. Det kan naturligtvis icke bliva fråga om att här lämna någon ingående redogörelse för dessa bestämmelser.⁴ Såsom en ledande grundtanke framstår emellertid, att ett beslut, som medför uttagande av skatt, icke vinner laga kraft gentemot den skattskyldige utan att denne antingen ägt tillfälle att göra sina synpunkter gällande på fallet eller ock på grund av tidigare försummelse ansetts böra utestängas från en sådan förmån. Man har med andra ord sökt giva vissa garantier för en allsidig belysning av skatteärendet, innan laga kraft åkommer.⁵

Särskilt bör i detta sammanhang pekas på den i TF 123 § för vissa fall givna möjligheten till *extraordinära besvär* inom natt och år efter det utskylderna avfordrats den skattskyldige och han sålunda med önskvärd tydlighet bör ha kommit till insikt om skattekravets existens. Detta rättsmedel står öppet icke blott då den skattskyldige på ett eller annat sätt blivit dömd ohörd. T. o. m. då prövningsnämnden ändrat taxeringen och den skattskyldige erhållit behörig underrättelse härom men icke klagat i rätt tid, tillåtas extraordinära besvär under vissa förutsättningar.⁶ Såsom exempel må här endast nämnas, att ett subjekt, som är helt frikallat från skattskyldighet (t. ex. vid statlig skatt akademi), dock blivit i strid häremot taxerat, eller att inkomsttaxering felaktigt skett beträffande icke skattepliktigt inkomstslag (t. ex. ren gåva).

1923 års taxeringssakkunniga gjorde gällande, att den

⁴ Jfr härom och till det följande Eberstein Skatt, s. 363 ff., Sandström Taxering, s. 273 ff. och Sundberg Förvaltningsrättslig specialprocess, s. 82 ff.

⁵ Att dessa garantier i övrigt — särskilt beträffande skatteprocessen i lägre instanser — knappast kunna anses tillfredsställande, är en sak för sig. Jfr härom senast Bomgren i SvJT 1946, s. 710 ff., med hänv.

⁶ Jfr TF § 123 och Sandström Taxering, s. 288.

extraordinära besvärsrätten i nu avsedda fall icke kunde grundas på »principiella skäl», eftersom vederbörande ju icke blivit dömd ohörd. De sakkunniga funno emellertid »ur praktisk synpunkt rimligt», att dylik besvärsrätt medgåves, därest »taxeringsnämndens beslut står *i särskilt utpräglad motsättning till skattelagarnas innehåll eller de i ärendet föreliggande omständigheterna*, så att den skattskyldige haft grundad anledning antaga, att ett sådant beslut, som framkommit, överhuvud icke skolat komma i fråga eller att detsamma är orimligt».⁷ Ett liknande uttalande gjorde departementschefen i samband med TF:s antagande.⁸

Bakom de återgivna uttalandena torde ligga, att man ansett intresset att icke avkräva den enskilde en uppenbart oriktigt beräknad skatt väga tyngre än hänsyn till att skatteärendet dock behandlats i taxerings- och prövningsnämnd, utan att den skattskyldige funnit sig böra i rätt tid anföra besvär mot dessa instansers beslut. Åtminstone för det fall, då den skattskyldige verkligen erhållit underrättelse om skattebeslutet, räcker det icke med de sakkunnigas och departementschefens hänvisning till att den skattskyldige icke haft anledning räkna med ett oriktigt beslut. Det synes också överhuvud ligga mindre nära till hands att med de sakkunniga beteckna den extraordinära besvärsrätten i nu angivet avseende såsom ett av praktiska synpunkter förestavat undantag. I själva verket torde grunden ytterst vara att söka i de »*allmänna rättsstatliga principer*», vars betydelse för restitutionsrätten vissa tyska författare så starkt betonat⁹, låt vara att dessa principer vid det så i detalj

⁷ SOU 1925: 27, s. 209 (kurs. här).

⁸ KProp 210/1927, s. 277, och KProp 214/1928, s. 146 ff., där även taxeringssakkunnigas uttalande återgives.

⁹ Jfr ovan s. 100.

reglerade taxeringsförfarandet nödvändigtvis måst taga formen av positiv lag.

Beträffande besvärsförfarandet vid de årliga skatterna skall uppmärksamheten i övrigt endast fästas på några särskilda punkter. Till en början faller i ögonen, att lagstiftaren visat sig synnerligen liberal, då det gällt att åstadkomma rättelse av »felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende» vid såväl taxering (s. k. misstagstaxering) som debitering.¹ På sätt och vis kunde dylika fel uppfattas såsom efter skattebeslutet tillkomna omständigheter och således giva upphov till ett slags *teknisk restitution i vidsträckt bemärkelse*. I varje fall föreligger en sådan restitutionsform, därest besvär enligt den år 1934 i TF införda § 124 a bifallas. Här stadgas nämligen besvärsrätt, då ett nytillkommet avgörande i högre instans rörande fastighetstaxering inverkar på ett eljest redan lagakraftvunnet beslut i fråga om inkomst- och förmögenhetsskatt. Läget är med andra ord principellt likartat med de fall, då återvinning av arvsskatt enligt AGF § 59 kan ske på grund av nytillkommen testamentsdom.²

Till det senast sagda bör dock anmärkas, att reciprociteten mellan efterbeskattning och restitution, som så tydligt utmärkte arvs- och gåvoskatten, icke i nämnvärd utsträckning gör sig gällande beträffande de årliga skatterna. Eftertaxering förutsätter ju, såsom i annat sammanhang berörts³, principiellt att den skattskyldige gjort sig skyldig till försummelse. Närmaste motsvarigheten härtill bleve väl, att för hög skatt uttagits genom en tjänstemans försummelse. Har all rätt till skattebesvär härvid redan förlorats, lär nog — därest den skattskyldige icke bort upp-

¹ Se TF 123 § och UppbF 106 §. Jfr Sandström Taxering, s. 296 f.

² Jfr ovan s. 86 ff.

³ Ovan s. 40 f.

täcka felet tidigare — en skadeståndstalan mot den försumlige tjänstemannen ha utsikt att vinna bifall. Men någon laglig möjlighet att annorledes än genom resning erhålla skatten åter från det allmänna, synes däremot icke vara förutsatt för ett dylikt fall. Vänder man åter blicken mot den extraordinära besvärsrättens konstruktion, träder omedelbart i dagen, att det allmänna härvidlag icke alls tillerkänts samma gynnade ställning som den enskilda motparten.⁴ En betecknande tendens synes dessutom komma till uttryck i förutberörda TF § 124 a, 2 mom., enligt vilket stadgande taxeringsintendenten icke bör utnyttja den i paragrafen medgivna besvärsrätten »med mindre besvären avse rättelse av avsevärt missförhållande».⁵

Vad vidare angår *oriktigt erlagd preliminär skatt*, förutsätter UppbF rättelse genom den lokala skattemyndigheten medelst jämkning enligt 53 § 1 mom. 4 st. Av praktiska skäl skall jämkningen i första hand avpassas så att direkt återbetalning överhuvud icke behöver äga rum. Där så icke kan ske, t. ex. emedan man befinner sig vid uppbördsårets slut, återbetalas omedelbart för mycket erlagd preliminär skatt, vanligtvis dock endast vid mera uppenbar disproportion i förhållande till beräknad slutlig skatt.⁶ Rättsskyddskravet gör sig tydligen i mindre grad gällande, då fråga uppstår om indebitirestitution av preliminär skatt, eftersom definitiv avräkning och därmed följande restitution skall äga rum inom en relativt snar framtid.

Slutligen må icke förglömmas den allmänna möjlighet att åstadkomma rättelse i ett felaktigt skattebeslut, som *resning* enligt RF 18 § erbjuder. Särskilt efter tillkomsten

⁴ Se härom Sandström Taxering, s. 299 ff.

⁵ Grunden härtill torde i främsta rummet ha varit att icke åstadkomma en onödig belastning på besvärssystemet; jfr KProp 241/1934, s. 50 (Kuylenstiernas P. M.).

⁶ Se närmare UppbF 53 § 2 mom.

av 1939 års lag om särskilda rättsmedel — vilken lag formellt endast gäller den judiciella processen — råder stor oklarhet angående omfattningen av RegR:ns befogenhet att återbryta dom och återställa försutten tid i administrativa mål.⁷ Sandström påvisar, att en analog tillämpning av 1939 års lag för skatterättens del skulle innebära en betydande inskränkning av de förut godtagna resningsanledningarna. Särskilt då genom ett senare, lagakraftvunnet beslut fastslagits omständigheter av betydelse för ett tidigare avgjort skatteärende, d. v. s. då fråga kan bli om teknisk restitution i utvidgad bemärkelse, har RegR före ikraftträdandet av 1939 års lag i åtskilliga fall beviljat resning på rena skälighetsgrunder.⁸ Sandström finner det med hänsyn till taxeringsprocessens säregna förhållanden beklagligt, om 1939 års lag i dessa och liknande fall skulle behöva medföra en skärpning av tidigare praxis.⁹ Det vill också synas som om RegR även efter ikraftträdandet av 1939 års lag behållit sin tidigare praxis, vilken av Thulin betecknas såsom patriarkalisk.¹ Åtminstone har i flera fall resning på skälighetsgrunder beviljats just då fakta i form av ett prejudicerande taxeringsbeslut eller en ny dom tillkommit, sedan det beslut, vari resning söktes, redan vunnit laga kraft.² Utan tvivel vore det befogat att även för dessa

⁷ Jfr härom Sandström Taxering, s. 311 ff., Thulin i NAT 1941, s. 118 ff., och Herlitz Förvaltningsförfarandet (SOU 1946: 69), s. 209 f.

⁸ Se t. ex. RÅ 1929 Fi 2003, där realisationsvinstbeskattat fastighetsköp på grund av dom återgått först sedan taxeringen vunnit laga kraft, men RegR beviljade resning. Jfr även t. ex. RÅ 1920 Fi 387 (resning beträffande inkomsttaxering av sedermera återfordrade skogsmedel från ecklesiastikt boställe) och 1933 Fi 843 (resning för att undvika dubbelbeskattning av tantiem) samt Sandström Taxering, s. 312, och Thulin a. u., s. 128 f.

⁹ Till denna åsikt ansluter sig även Thulin, NAT 1941, s. 131.

¹ Thulin, a. u., s. 128.

² Se RÅ 1941 Fi 131 (Svea Hovrätt ålade genom dom år 1940 återbetalning av visst uppburet arvode; resning beviljades i fråga om 1939 års inkomsttaxering); 1941 Fi 311 (avdragsrätt för periodiskt understöd neka-

fall tillskapa en extraordinär besvärform. Draget av nådeakt ter sig således i detta sammanhang alldeles opåkallat.

I sin helhet bildar besvärsförfarandet och de särskilda rättsmedlen i taxeringsmål ett finförgrenat system, som uppenbarligen konstruerats med tanke på att tillgodose alla rättmätiga krav på revision av ett skattebeslut.³ Sedan beslutet väl ändrats till den skattskyldiges förmån, skall vad för mycket erlagts utan särskild ansökan restitueras (UppbF 89 § 2 mom. 2 st.).⁴

Något av den fasta uppbyggnad, som kännetecknar besvärsförfarandet i taxeringsmål, möter även beträffande *arvs- och gåvoskatten*. Såsom tidigare berörts⁵, göres i AGF §§ 59 och 60 en bestämd skillnad mellan återvinning och besvär, vilka institut synas huvudsakligen avse teknisk restitution i vidsträckt bemärkelse resp. indebitirestitution.

I sin framställning av arvs- och gåvoskatten har Eberstein hävdad, att även då ny omständighet inträffat efter skattebeslutet men denna nya omständighet icke finnes uttryckligen angiven i AGF 59 §, den skattskyldige skulle kunna anlita besvärsvägen, låt vara att det härvidlag icke bleve fråga om någon verklig rättstvist.⁶ Det vill emeller-

des i kammarrätten; resning beviljades betr. mottagarens taxering); 1943 Fi 140 (kostnaderna för viss lantmåteriförrättning hade oväntat ökats; resning beviljades i tidigare taxering) och 1944 Fi 478 (ett år 1940 uppburet tantiem måste återbetalas hösten 1941 och extraordinär besvärsrätt enligt TF 123 § ansågs icke föreligga; resning beviljades beträffande 1941 års taxering). Det kan nämnas, att RÅ 1922 Fi 494, som också rörde ett under liknande förhållanden återbetalat tantiem, icke föranledde bifall till resningsansökan.

³ Till den extraordinära rättskontrollen hänför sig ock den granskning, som verkställda debiteringar underkastas i riksräkenskapsverket och som — därest skatt obehörigen eller till för högt belopp påförts — föranleder restitution enligt UppbF 89 § 2 mom. 1 st.

⁴ Ang. tidigare missförhållanden härvidlag, se Fredén i SvSkT 1945, s. 265 f.

⁵ Ovan s. 87 f.

⁶ Eberstein Den svenska arvs- och gåvobeskattningen, s. 170 f.

tid synas som om förarbetena knappast erbjuda hållbart stöd för en sådan tolkning. Visserligen uttalar 1938 års arvsskattekommitté, att någon olägenhet icke syntes uppkomma till följd av den uttryckliga begränsningen av återvinningsfallen i AGF § 59, enär genom den föreslagna treåriga besvärstiden »torde vara tillbörligen sörjt för att skattskyldig under alla förhållanden erhåller tillräcklig tid för vinnande av ändring i meddelat beslut».⁷ Måhända ha kommittéerade härvid haft i sikte även de tekniska restitutionsfall, vilka tidigare kunnat hänföras under generalklausulen i 1914 års arvsskatteförordning § 49: 1 men däremot icke innefattades under de nya återvinningsbestämmelserna. I propositionen betonas emellertid, att besvär enligt 60 § avse »felaktig tillämpning av givna beskattningsregler», under det att återvinningsfallen sägas »närmast motsvara» de i oförmälda § 49: 1 avsedda restitutionsfallen. Då departementschefen dessutom avvisade en av kammarrätten föreslagen, med förut gällande rätt i sak överensstämmande generell återvinningsregel, synes det uteslutet att intolka ett liknande rättsmedel i AGF 60 §, helst som författningstextens ordalag icke giva ringaste stöd härför.⁸ Det bör därför antagas, att den genom AGF 60 § reglerade besvärsrätten icke lämnar större utrymme för beaktande av nya, efter det överklagade skattebeslutet inträffade omständigheter än vad som i allmänhet medges vid besvär till högre instans. I regel torde sådana nya omständigheter kunna tillmätas betydelse endast i den mån de innefatta bevis för ett redan i första instansen påstått sakförhållande.⁹ Att härvid gränsen mot teknisk restitution i vidsträckt bemärkelse stundom kan te sig flytande, bör icke förnekas.

⁷ SOU 1939: 18, s. 166.

⁸ Se till det senast sagda KProp 192/1941, s. 51 f. och 204 f.

⁹ Jfr om spörsmålet för den administrativa rättskipningens del Herlitz Förvaltningsförfarandet (SOU 1946: 69), s. 171 f. med hänv.

Den treåriga besvärstiden vid arvs- och gåvoskatt — den gäller f. ö. även beträffande kvarlåtenskapsskatten (KvarlåtenskF 37 §) — har till följd, att förut behandlade spörsmål om extraordinär besvärsrätt och resning knappast i detta sammanhang bliva aktuella, helst som för regelrätt återvinningstalan överhuvud icke gäller någon annan frist än vanlig tioårig preskription.

Vad härefter angår de *stämpelskatter*, som enligt StplF 35 § äro underkastade granskning i hovrätt (så t. ex. *lagfarts- och in-teckningsstämpel*), är situationen beträffande indebitirestitution efter 1946 års ändring i StplF 20 § likartad med vad nyss skildrats i fråga om arvs- och gåvoskatten. Att dock större utrymme för vidsträckt teknisk restitution tillmätts än vad som kan komma i fråga vid arvs- och gåvoskatt, har redan tidigare skildrats.¹

Helt annorlunda te sig däremot förutsättningarna för indebitirestitution i fråga om stämpelskatter, som icke bliva föremål för granskning i hovrätt. Här möta två i visst hänseende skilda grupper. Den ena kännetecknas utav att skattebeslutet kan överklagas i vanlig administrativ väg, den andra utav att möjligheten till dylik besvärstalan är stängd eller t. o. m. att något egentligt skattebeslut, som kan överklagas, överhuvud icke föreligger. Såsom typfall för den första gruppen skall här upptagas emissionsstämpeln å svenska värdepapper. Den senare gruppen får tillsvidare representeras av fartygsstämpeln och fondstämpeln.

Vad först angår den år 1894 i vårt rättssystem införda *emissionsstämpeln*, ankom det ursprungligen på den skattskyldige att beräkna dess belopp, varvid det allmännas intresse tillgodosågs blott genom bötespåföljd vid utebliven eller för låg stämpel.² I samband med att uppbörden av

¹ Ovan s. 90 ff.

² Jfr Eberstein Skatt, s. 563 ff., samt ovan s. 53 vid not 1.

emissionsstämpel å svenska värdepapper genom 1914 års StplF överflyttades från Statskontoret till Generalpoststyrelsen, förklarade sig emellertid sistnämnda ämbetsverk även villigt utföra det enligt verkets mening »jämförelsevis obetydliga bestyret med stämpelbeloppets fastställande».³ På grund härav anförtroddes ock Generalpoststyrelsen uppdraget i fråga, varvid den stämpelskyldige följdriktigt medgavs rätt att i vanlig ordning överklaga styrelsens skattebeslut (StplF 27 § sista stycket). Dessutom bibehölls från 1908 års stämpelförordning möjligheten att genom Kungl. Maj:ts prövning återfå för mycket erlagd stämpel (numera StplF 21 § 1 st.). Denna dubbling av möjligheterna att erhålla ändring i skattebeslutet synes giva ytterligare stöd åt det förut gjorda påståendet, att man i StplF 21 § framförallt avsett en diskretionär skälighetsprövning.⁴ I varje fall framgår av det sagda, att fr. o. m. 1914 års StplF kapitlet »Om återfående av erlagd stämpelavgift» icke är uttömmande ens vad själva stämpelförordningen angår.

Sistnämnda förhållande kommer måhända icke alldeles klart till synes i RegR:ns avgöranden av hithörande frågor. Därest Generalpoststyrelsen uttagit för hög emissionsstämpel och frågan besvärsvägen bragts inför RegR, brukar nämligen RegR vanligen blott återförvisa ärendet till Generalpoststyrelsen för förnyad behandling.⁵ I realiteten föreligger dock här alldeles samma situation som om RegR direkt förordnat om restitution.⁶

³ KProp 165/1914, s. 128 och 153. Nämnda »obetydliga bestyr» har sedermera givit anledning till åtminstone ett 25-tal prejudicerande avgöranden i högsta instans.

⁴ Jfr ovan s. 91. Talan enligt StplF 21 § om återfående av emissionsstämpel förekom i RÅ 1925 Fi 500 och 1931 ref. 14.

⁵ Se t. ex. RÅ 1928 ref. 30 (stämpel å certifikat, utfärdade av AB Kreuger & Toll). Jfr om motsvarande praxis i tullmål nedan s. 116.

⁶ I tveksamma fall av emissionsstämpelplikt synes vanligen tillgå så, att Generalpoststyrelsen anmodar den förment skattskyldige att inbetala stäm-

Det skulle rentav kunna ifrågasättas, huruvida den i StplF 21 § 1 st. anvisade möjligheten att gå till Kungl. Maj:t bör stå öppen, därest ett Generalpoststyrelsens beslut i ärendet icke överklagats eller ock fastställts av RegR. Något stöd för en sådan inskränkning torde dock saknas, även om Kungl. Maj:t icke lär underlåta att vid prövningen av »föreliggande omständigheter» taga hänsyn till angivna förhållande. I fall, där frågan icke förut varit föremål för behandling i RegR, brukar dessutom icke sällan denna domstols yttrande inhämtas.

Då någon tid, inom vilken talan enligt StplF § 21: 1 skall anställas, icke fastställts, synes möjligheten till resning i emissionsstämpelmål knappast någonsin bliva aktuell.

Vad härefter angår *fartygsstämpeln*, skall i de vanligaste fallen Kommerskollegium vid mottagande av anmälan om överlåtelse av fartyg tillse, att stämpel behörigen erlägges (StplF § 34: 1). Det kunde då synas naturligt, att kollegiets beslut — varigenom t. ex. påkallades utgivandet av ytterligare stämpel — finge i vanlig administrativ ordning

peln samt denne härefter överklagar detta beslut. Med den förut omtalade, otidsenliga kriminaliseringen av underlåten skattebetalning i StplF § 47: 2, 3 medför dock detta, att den skattskyldige riskerar böter med tio resp. tjugo gånger stämpelns belopp, därest besvären icke vinna bifall. Jfr härutinnan t. ex. RÅ 1925 ref. 57 (aktieemissionsstämpel), där Generalpoststyrelsen anmodade den skattskyldige att vid äventyr av åtal före viss dag inbetala stämpeln. Man får väl antaga, att i verkligt tveksamma fall, t. ex. RÅ 1942 ref. 26 (obligationsemissionsstämpel), där Generalpoststyrelsen såsom svar på en »förfrågan» ansåg stämpelskyldighet föreligga och RegR fastställde detta beslut, den förlorande icke dessutom hugnas med ett åtal. (Jfr även RÅ 1934 ref. 59 och 1935 ref. 57, där Generalpoststyrelsen gav besked angående stämpelskyldighet i samband med en beträffande vissa obligationer planerad åtgärd och detta besked fastställdes av RegR). — De lege ferenda anbefaller sig med styrka, att eventuella bötespåföljder endast skola anknyta till underlåten anmälan och icke till underlåten betalning. Skarstedts i SvJT 1923, s. 48 ff., framlagda reformförslag beträffande aktieemissionsstämpeln förefaller sålunda i detta hänseende otidsenligt. En annan sak är, att stämpeln, liksom vid de flesta skatter, bör vid äventyr av utmätning inbetalas oberoende av anförda besvär.

överklagas till RegR.⁷ I praxis har man dock ansett talan enligt StplF 21 § bilda den enda möjligheten till administrativ omprövning.⁸ Denna inställning har troligtvis sin grund uti att då en mot StplF § 21: 1 svarande bestämmelse år 1908 infördes, vederbörande departementschef därmed ansåg sig hava undanröjt ett tidigare förefintligt formellt hinder för återbetalande av uppenbart oriktigt erlagd stämpel.⁹ Man har då e contrario slutit, att utöver StplF 21 § någon möjlighet icke gäves att i administrativ väg angripa ett beslut angående fartygsstämpels uttagande.¹

I förevarande sammanhang bör även observeras, att föreskrifterna i StplF 34 § om Kommerskollegii befattning med fartygsstämpeln mera påminna om advokatfiskalens i samma kapitel reglerade granskning än om t. ex. inskrivningsdomarens fastställande av lagfartsstämpel. Man kan sålunda med skäl hävda, att Kommerskollegium tillagts egenskapen av *tillsynsmyndighet*, med skyldighet att övervaka skattens riktiga erläggande och vid behov vidtaga nödiga indrivningsåtgärder, men icke av *beskattningsmyndighet*, med befogenhet att bindande fastställa skattens belopp.² Ett typiskt uttryck för sistnämnda befogenhet utgör däremot ordalagen i StplF 27 § 1 st., där det beträffande

⁷ Jfr KInstr för Kommerskollegium 27/6 1929 (SFS 222/1929, ändr. SFS 438/1939), § 46, och RegRL 2 § 5:0 »mål om restitution av ... allmänna medel».

⁸ Något fall, då ett Kommerskollegii beslut angående fartygsstämpel överklagats till RegR, förekommer sålunda icke i RÅ. Jfr däremot ang. talan enligt StplF 21 § RÅ 1923 Fi 2—10.

⁹ KProp 160/1908, s. 87.

¹ Jfr angående e-contrario-tolkning av besvärregler Herlitz Förvaltningsförfarandet (SOU 1946: 69), s. 163, och Westerberg, s. 42 ff., särskilt s. 51 ff.

² Ordet beskattningsmyndighet torde ha införlivats med lagspråket först genom 1941 års AGF (se särskilt §§ 34 och 44). Jfr UppbF 2 §, där beteckningen lokal skattemyndighet användes för de lokala organ, som handhava uppbörden.

emissionsstämpel heter att »Generalpoststyrelsen fastställer därefter det belopp, med vilket stämpel . . . skall utgöras».

Även då fartygsstämpel skall erläggas efter särskild anmälan till lands- eller stadsfiskal (StplF § 34: 2), t. ex. vid överlåtelse av beställningskontrakt, torde utvägen att i vanlig ordning anföra besvär och vid bifall återbekomma för mycket erlagd stämpel icke anses stå öppen. Vederbörande lands- eller stadsfiskal fungerar m. a. o. såsom tillsynsmyndighet. Därest sökande, som anser överlåtelsen vara stämpelfri, icke vill taga risken av ett åtal enligt StplF § 47: 6 med åtföljande normerade böter, står alltså i första hand endast restitutionstalan enligt StplF § 21: 1 öppen.³

Vad slutligen *fondstämpeln* beträffar, föreligger här den situationen, att något statligt organ, som skulle kunna tillskrivas egenskapen av beskattningsmyndighet, överhuvud icke finnes. Visserligen skall Bank- och fondinspektionen hava tillsyn över FondstplF:s efterlevnad (9 §), men i praxis har en anmodan från inspektionen att inbetala stämpel ansetts endast hava karaktären av en uppmaning, som ej vore förbindande, varför anförda besvär ej föranlett någon vidare åtgärd.⁴ Det beror därför på den skattskyldige att avgöra, i vad mån han vill riskera bötespåföljd enligt FondstplF 12 § för underlåten betalning. Den skattskyldige äger dock möjlighet att enligt KF 22/6 1911 på förhand inhämta ett för statsverket bindande besked angående stämpelns belopp.⁵ Beträffande restitution hänvisar, såsom tidigare nämnts, FondstplF 19 § direkt till StplF 21 §. Indebitirestitution medges sålunda i första hand endast efter Konungens diskretionära prövning, varvid dock märkes, att särskild tid för ansökans ingivande icke behöver

³ Jfr dock om domstolsprövning nedan s. 127 f.

⁴ RÅ 1922 ref. 59. Jfr Westerberg, s. 101 f.

⁵ Jfr härom Eberstein Skatt, s. 486 f.

iakttagas.⁶ Resningsinstitutet vinner av sådan anledning icke heller i detta sammanhang nämnvärd aktualitet.

Närmast återstår att undersöka indebitirestitutionens allmänna struktur vid några typiska konsumtions- och brukskatter. Härvidlag torde *tullen* intaga något av samma särställning, som enligt vad förut anförts tillkom de årliga skatterna. Tulltaxeringen sker genom vederbörande tullmyndighets beslut, som kan i vanlig ordning överklagas, först till Generaltullstyrelsen och därefter inom trettio dagar till RegR, dock att Kammarrätten är mellaninstans i vissa anmärkningsmål.⁷ Bifallas besvären i RegR, torde ärendet numera vanligen återförvisas till Generaltullstyrelsen, som då föranstaltar om restitution.⁸ Dessutom finnes ett slags motsvarighet till den extraordinära besvärsrätten i taxeringsmål. Enligt 1928 års Oriktig-tullavgF 2 § må tullavgift, som genom oriktig tillämpning av tulltaxan blivit för högt påförd, återbekommas, om krav anställes inom sextio dagar från tulltaxeringens avslutande.⁹ Har den oriktiga avgiftsberäkningen tillkommit av annan anledning, t. ex. räknefel eller felaktig uppskattning av varans vikt, är fristen utsträckt till två år (4 §). I båda dessa avseenden har f. ö. en fullständig reciprocitet tillskapats, när det gäller för lågt erlagd tull (1 och 3 §§).¹⁰ Särskilda regler

⁶ Se vidare angående domstolsprövning nedan s. 129.

⁷ Se TullSt 211 § och KInstr för Generaltullstyrelsen 22/12 1922 (SFS 625), § 38 (senaste lydelse SFS 454/1939). Jfr ang. instansordningen RÅ 1931 ref. 70 och 1937 ref. 9.

⁸ Det vill synas som om detta förfarande tillämpats sedan omkr. år 1912; jfr t. ex. RÅ 1912 ref. 142 (termogenvadd) och F 452 (liktornsmedlet Adjö) men å andra sidan RÅ 1909 ref. 69—70 (kopparvaror) och 1912 ref. 57 (bränslebesparingsmedel). Från senare tid kan pekas t. ex. på RÅ 1930 ref. 13 (bildelar).

⁹ Tidigare gällde enligt KBr 15/8 1793 även här, liksom ännu vid den årliga taxeringen, en frist av natt och år. Jfr ovan s. 73.

¹⁰ Se härom KProp 158/1928, s. 13, där det uttalas, att »de två emot var-

träda i tillämpning, då felaktigheten beror av brottslig gärning.

Vid sidan av de nu antydda besvärreglerna kommer resningsinstitutet icke alltför sällan till användning.¹ Det förefaller, som om man härvid icke alltid hölle gränsen klar mellan en återbetalning genom diskretionärt beslut av Kungl. Maj:t och en regelrätt resning i målet.²

Såsom i väsentliga avseenden annorlunda konstruerade än tullen framträda en del speciella konsumtionsskatter, vilka stå under Kontrollstyrelsens överinseende. Bland typ-exempel skola här endast upptagas den särskilda *skatten å bensin, maltskatten, läskedrycksskatten* och *varuskatten*. Vissa av dessa skatter äro sammankopplade med tullen så tillvida, att skatt skall av tullverket fastställas å ifrågasvarande vara, då den införes till riket.³ När det gäller vara, som tillverkas inom riket, ankommer det däremot i första hand på den skattskyldige att själv beräkna skatten och inleverera densamma till Kontrollstyrelsen i samband med vederbörlig deklaration över tillverkningens omfattning. Vid underlåten deklaration inträder straffpåföljd. Kontrollstyrelsen är härjämte befogad att åläggä betalning av

andra stående parterna, tullverket och varuemottagaren, givetvis borde tillerkännas en lika gynnsam ställning». Jfr ang. arvsskatten ovan s. 87.

¹ Se t. ex. RÅ 1930 Fi 314 (etylenglykol) och 1938 Fi 198 (fallskärmar).

² Jfr å ena sidan RÅ 1930 ref. 13 (bildelar), där RegR trots att den i Oriktig-tullavgF angivna fristen överskridits, fann skäligt återförvisa målet för ny behandling, samt å andra sidan RÅ 1935 ref. 24 (maskindelar), där RegR ansåg nämnda frist lägga hinder i vägen för restitution och icke heller fann yrkande om att Kungl. Maj:t ändock måtte medgiva restitution, kunna bifallas. Ang. gränsdragningen mellan dispens och resning, se Thulin NAT 1942, s. 121 ff. Jfr även om restitution med stöd av dispensrätten Herlitz Riksdagens finansmakt, s. 138 f.

³ Se BensinskF 2 § och VaruskF 8 §. Införselbeskattningen av malt- och läskedrycker sker däremot i form av vanlig tull (erforderliga ändringar i tulltaxeförordningen vidtogos vid dessa skatters införande genom SFS 889 och 920/1939).

ytterligare skatt, som styrelsen anser böra utgå.⁴ Ett dylikt beslut av Kontrollstyrelsen kan sedermera — i motsats till vad som på grund av StplF:s ordalag ansågs vara fallet beträffande Kommerskollegii beslut om fartygsstämpel — överklagas till RegR.⁵ Det torde kunna ifrågasättas, huruvida Kontrollstyrelsen i sådant fall handlat i egenskap av beskattningsmyndighet.⁶ Svaret beror på, i vad mån annan myndighet, i detta fall allmän domstol, är behörig att — utan något direkt upphävande av Kontrollstyrelsens beslut — med bindande verkan förklara, att den av styrelsen uttagna skatten rätteligen icke skall utgå. Dessa frågor skola enligt den uppgjorda planen behandlas senare i ett sammanhang. Här bör emellertid understrykas, att skattens fastställande genom Kontrollstyrelsens beslut uppenbarligen får betraktas såsom en undantagsföreteelse. I den stora massan av hithörande skatteärenden förekommer överhuvud icke något myndighetsbeslut angående skattebeloppets rätta storlek. Situationen är i detta avseende alldeles likartad med uttagandet av fondstämpel. Bestämd frist för vare sig efterdebitering av skatt eller begäran om

⁴ Se till det sagda BensinskF 3 § (ändr. SFS 318/1943), MaltskF 18 § (ändr. SFS 325/1943), LäskedrycksskF 7 § och VaruskF 6 och 7 §§ (ändr. SFS 329/1943). Beträffande ansvar för underlåten deklaration förekommer i samtliga förordningar hänvisning till 1943 års skattestrafflag.

⁵ Se t. ex. RÅ 1944 ref. 2 (varuskatt, AB Pierre fabriker), där RegR upphävde Kontrollstyrelsens åläggande, och RÅ 1944 Fi 45 (läskedrycksskatt), där Kontrollstyrelsens åläggande fastställdes. Jfr ang. fartygsstämpeln ovan s. 113 ff.

⁶ Jfr ovan s. 114. Att Kontrollstyrelsen i förarbetena till en år 1932 verkställd ändring i BensinskF (KProp 249/1932, s. 9) utan närmare förklaring betecknats såsom beskattningsmyndighet — även ordet uppbördsmyndighet förekommer i sammanhanget — kan icke vara avgörande. Även vid förarbetena till VaruskF omnämnde de sakkunniga Kontrollstyrelsen såsom beskattningsmyndighet, medan DepCh talade om, att beskattningen borde ställas »under uppsikt av kontrollstyrelsen» (KProp 237/1941, bil. s. 58, prop s. 35). Själva VaruskF 4 § använder — liksom BensinskF 3 § — uttrycket »Kontrollen utövas av kontrollstyrelsen...».

restitution av felaktigt erlagd skatt finnes icke heller stadgad vid de nu behandlade konsumtionsskatterna.⁷ I princip borde Kontrollstyrelsen därför vara oförhindrad att när som helst inom tioårig preskriptionstid återbetala skatt, som den skattskyldige på eget initiativ erlagt för mycket.

Av det sagda torde framgå, att förfarandet för fastställande av de under Kontrollstyrelsens överinseende stående skatterna ter sig tämligen konturlöst i jämförelse med t. ex. tullbehandlingen. Reglerna giva onekligen ett intryck utav, att Kontrollstyrelsen mera avsetts skola fungera såsom skatteindrivare än såsom beskattningsmyndighet.⁸

I förevarande sammanhang förtjänar till sist omnämnas, att den år 1942 införda *trafikskatten* synes ha ungefärligen samma struktur som de under Kontrollstyrelsens överinseende ställda skatterna, låt vara att Järnvägsstyrelsen här i stället utgör uppsiktsmyndighet (TrafikskF 9 §).

E. Särskilt om domstolsprövning av restitutionskrav.

Sedan nu erforderlig överblick vunnits av möjligheterna att i administrativ väg utverka indebitirestitution, skall frågan om domstolsprövning av restitutionskrav upptagas till närmare skärskådan.⁹

Kompetensfördelningen mellan administrativa och judi-

⁷ Jfr t. ex. RÅ 1944 Fi 652 (hudpreparatet Anjoka), där Kontrollstyrelsen genom beslut 18/12 1943 uttog varuskatt i efterhand fr. o. m. 26/5 1941, då VaruskF trädde i kraft.

⁸ En helt annan karaktär hade förfarandet för fastställande av allmän omsättningsskatt enligt den numera i huvudsak upphävd KF 13/12 1940 (SFS 1000/1940; jfr SFS 767/1946). Den ordinära taxeringsapparaten hade här tagits i anspråk och uttryckliga regler gåvos beträffande restitution, eftertaxering etc.

⁹ Ang. utländsk rätts ställning till allmän domstols kompetens, se framställningen ovan s. 99 ff.

ciella myndigheter har på senare tid livligt debatterats i den rättsvetenskapliga litteraturen. Såsom mer eller mindre grundläggande betraktas allmänt det ålderdomliga stadgandet i GRB 10: 26, att mål angående — såvitt nu är i fråga — »kronans varjehanda ingälder ... pröves och dömes av dem, som Konungen vård och inseende där över betrott haver, efter ty, som i särskilda stadgar därom sägs». Till ersättning för detta stadgande innehåller NRB 10: 17 endast, att rätten icke må upptaga »tvist, som skall upptagas av annan myndighet än domstol». Enligt 1946 års lag om införande av NRB, 5 §, skola tidigare behörighetsregler härvidlag gälla. Motiven till sistnämnda stadgande betona uttryckligen, att någon rubbning icke avsetts av den hittills gällande gränsdragningen mellan domstolsprocess och förvaltningsprocess.¹⁰ Detta torde innebära, att GRB 10: 26 — trots att lagrummet formellt upphävts genom NRB:s tillkomst — alltjämt skall behålla sin grundläggande betydelse för hithörande spörsmål.¹

Inom doktrinen tolkar man allmänt GRB 10: 26 så, att positivt stöd i lag, förordning, instruktion etc. erfordras för att administrativ myndighet skall äga exklusiv kompetens beträffande visst rättsanspråk.² I anslutning till orden »pröva och döma» betonar *Herlitz*, att kompetensen visserligen icke direkt beror på, huruvida den administrativa myndigheten betrotts med ett dömande i teknisk mening, men att man kanske bör uppställa kravet på att det administrativa avgörandet — eventuellt efter besvär — skall te sig »lika allsidigt, lika definitivt, lika bindande som

¹⁰ SOU 1944: 10, s. 43.

¹ Jfr *Herlitz Förvaltningsförfarandet* (SOU 1946: 69), s. 36 vid not 4.

² Se *Kallenberg Civilprocess I*, s. 51 ff., *Thulin i EMvW*, s. 611 ff., *Sundberg Grunddragen*, s. 186 ff., samt *Herlitz Grunddrag*, s. 97 ff., och *Förvaltningsförfarandet* (SOU 1946: 69), s. 36 f. och 158 f.

allmän domstols dom».³ Vad särskilt angår det fall, att administrativt avgörande föreligger redan då ett mål anhängiggöres vid allmän domstol, anser sig Herlitz kunna konstatera, att domstolarna i första hand sökt tolkningsvis begränsa det administrativa avgörandets räckvidd och även eljest — därest en sådan tolkning icke lett till önskat resultat — iakttagit en viss återhållsamhet i att direkt underkänna avgörandet, försåvitt icke detsamma ansetts behäftat med »allvarliga fel».⁴

Nyligen har *Jägerskiöld* — utan att ingå på någon närmare diskussion av Herlitz inlägg — med stöd av en intresseväckande rättshistorisk utredning gjort gällande, att GRB 10: 26 endast avsåge att från allmän domstols kompetens undantaga sådana mål, beträffande vilka administrativ myndighet tillagts en dömande funktion och även organiserats såsom en domstol.⁵ Härutöver finge man emellertid såsom en allmän princip i svensk rätt beakta, att frågan, huruvida förvaltningsmyndighet inom ramen för sin befogenhet rätt använt sitt fria skön, vore undandragen de allmänna domstolarnas prövning, eftersom det härvidlag icke rörde sig om ett »rättsanspråk». Vid en analys av rättsfallsmaterialet finner Jägerskiöld sistnämnda princip hava i ett flertal fall lett till att allmän domstol förklarats obehörig. Ur de därefter återstående rättsfallen anser sig Jägerskiöld kunna hämta ett tämligen genomgående stöd för sin åsikt, att de administrativa avgörandenas karaktär av egentlig rättskipning utgjort den bestämmande faktorn.

Jägerskiölds resultat ha i allt väsentligt biträtts av Sundberg.⁶ Däremot har åsikten i fråga mött gensaga av Wes-

³ Herlitz Grunddrag, s. 101 f.

⁴ a. a. s. 113 ff.

⁵ Jägerskiöld Tre utlåtanden, s. 33 ff., särsk. s. 64.

⁶ Sundberg m. fl. Medborgarrätt, s. 63 ff. Jfr härtill Herlitz i FT 1947, s. 146.

terberg, som bl. a. betecknar antagandet, att förvaltningsmyndigheterna verka antingen i judiciella eller ock i administrativa former, såsom en alltför stark problemförenkling.⁷

Det skulle leda alltför långt att här ingå på en diskussion av det rättsfallsmaterial, som lagts till grund för de nu anförda författarnas slutsatser. Då det emellertid tydligen gäller att för det moderna rättslivets behov aptera ett så ålderdomligt och dunkelt stadgande som GRB 10: 26, synes mig vara av vikt att särskilt fästa uppmärksamheten på de fördelar resp. olägenheter, som en efterprövning av administrativa avgöranden vid allmän domstol kan föra med sig. I den mån lag och rättspraxis såsom här icke lämna klar ledning beträffande kompetenskonflikternas lösning, torde det nämligen ankomma på vederbörande domstol att träffa sitt avgörande under en tämligen fri avvägning av skäl och motskäl. Å ena sidan har man här att beakta hänsyn till bl. a. effektiviteten, som bjuder att förvaltningsfrågor icke skola hållas svävande längre än nödvändigt, och till kravet på förvaltningsrättslig sakkunskap, som också talar för de administrativa myndigheternas exklusiva kompetens. I samma kategori få de rent processekonomiska synpunkterna inordnas. Slutligen kan önskan att undvika prestigeförlust för förvaltningsrättskipningen, särskilt då regeringsrätten, utgöra ett beaktansvärt, ehuru väl mindre tungt vägande argument gentemot dubbelprövning.⁸ Å andra sidan reser sig emellertid kravet på skydd mot administrativa övergrepp, på medborgerlig rättssäkerhet. Här möta »allmänna rättsstatliga principer», som åtminstone i mera klara fall av administrativt godtycke icke böra få skjutas åt sidan till förmån för ett mera formellt betrak-

⁷ Westerberg i SvJT 1946, s. 774 ff. Jfr härtill Jägerskiöld ib. 1947, s. 189.

⁸ Jfr Thulin i EMvW, s. 617, som finner det särskilt betänkligt, att regeringsrättens beslut skola kunna ändras även av allmän underdomstol.

telsesätt. I den mån det administrativa förfarandet är utrustat med rimliga rättssäkerhetsgarantier, såsom t. ex. ordinär och extraordinär besvärsrätt, kan man vänta sig, att dessa allmänna rättsstatliga principer skola göra sig hörda endast i undantagsfall. Men då det administrativa förfarandet på intet sätt motsvarar ett »prövande och dömande», ter sig utvägen att vädja till allmän domstol tämligen självfallen. Såsom ytterligare förutsättning bör också enligt min mening uppställas, att det skall vara fråga om vad Jägerskiöld — med hävdvunnet men kanske icke alldeles oklanderligt ordval — kallar ett rättsanspråk⁹, d. v. s. ett påstående att den administrativa myndigheten förfarit oriktigt och icke blott olämpligt, låt vara att gränsdragningen mot diskretionära avgöranden stundom bereder svårigheter.

Av det anförda torde ha framgått, att jag i GRB 10: 26 närmast är böjd att se en rättslig standard, vilken i sista hand återgår på rättssäkerhetskravet. Naturligtvis kan det vålla åtskilligt besvär att arbeta med en dylik standard, då det gäller en så formell fråga som behörigheten. Dylka frågor uppkomma ju redan på ett förberedande stadium och borde därför helst kunna avgöras utan vidlyftigare undersökningar. Här vore ock utan tvivel uttryckliga detaljregler på sin plats.¹ Men till dess detta genomgående blivit fallet, lär intet annat acceptabelt alternativ återstå än att söka avgöra gränsfallen efter en mera allmän värdering av rättsskyddsbehovet vid just den ifrågavarande typen av förvaltningsrättsligt avgörande. I denna anda torde alltså det omdebatterade uttrycket pröva och döma få tolkas.

De allmänna överväganden, som nu framförts, kunna emellertid kompletteras med ytterligare några synpunkter,

⁹ Jfr t. ex. Kallenberg Civilprocess I, s. 55, not 16.

¹ Jfr Herlitz Förvaltningsförfarandet (SOU 1946: 69), s. 37.

vilka speciellt angå indebitirestitutionen. Sålunda torde med fog kunna påstås, att effektivitetskravet icke på samma sätt gör sig gällande inom beskattningsrätten som t. ex. inom hälsopolitien, byggnadspolitien etc. Tvisten gäller på skatteområdet redan från början blott utgivandet av ett penningbelopp och ett dröjsmål härvidlag kan på sin höjd medföra ränteförlust. Även hänsyn till förvaltningsmyndighetens speciella sakkunskap blir av mindre betydelse i fråga om skatterna; de allmänna domstolarna fungera redan såsom beskattningsmyndigheter i arvs- och gåvoskattehänseende. Dessutom äro ju skattelagarna åtminstone avsedda att kunna tolkas av gemene man, och under sådana omständigheter borde ju de allmänna domstolarna icke vara sämre rustade än de administrativa, då det gäller att träffa ett riktigt avgörande.

Om sålunda de allmänna synpunkterna mot domstolsprövning väga lättare än eljest just i skattesaker, tillkommer ytterligare, att rättssäkerhetskravet här — särskilt med hänsyn till skatternas fortgående höjning — ter sig i speciell grad beaktansvärt. Man torde därför kunna helt generellt påstå, att i den mån GRB 10: 26 — på sätt ovan hävdats — innebär en uppfordran att i tveksamma fall avgöra kompetenskonflikter efter en fri avvägning, särskilda skäl tala för att just beträffande skattetvister tolka förekommande regler om exklusivt förvaltningsforum mycket restriktivt.

Ännu en aspekt på forumfrågan förtjänar beaktande. Stundom kan situationen vara sådan, att enskild part, som känner sig förfördelad genom ett administrativt avgörande, visserligen anser sig kunna medgiva, att den administrativa myndigheten ägt exklusiv kompetens, men dock hävdar, att det felaktiga avgörandet givit upphov till skadeståndsskyldighet för det allmänna, på samma sätt som skadestånds-

krav kan riktas mot en försumlig tjänsteman, oaktat denne icke överskridit sin formella kompetens. Genom ett sådant ställningstagande öppnas möjlighet för den allmänna domstolen att på grund av själva talans innehåll tillskriva sig kompetens, oberoende utav huruvida de förut anförda rätts-säkerhetssynpunkterna peka i samma riktning. Där förvaltningsmyndighetens avgörande gällt viss yttre åtgärd men domstolstalan endast avser skada, som uppkommit genom åtgärden, kan en rubricering av nu antydd art tydligen täcka en realitet. Angår tvisten, såsom beträffande skatterestitution, redan från början ett penningkrav, blir den sakliga betydelsen av att rubricera talan såsom ett skadeståndskrav mera dunkel. Visserligen förefaller det uppenbart, att om skadeståndstalan grundas på, att vederbörande tjänsteman förfarit dolöst eller culpöst vid skattens fastställande och det allmänna därför skall stå i ansvarighet för uppkommen skada, så innebär denna rubricering att den enskilda parten åberopar ännu ett rättsfaktum vid sidan av förvaltningsavgörandets oriktighet.² Men i den mån skadeståndsyrkandet blott avser ett ansvar, som icke förutsätter ens culpa från enskilda tjänstemäns sida, är det svårt att i yrkandet se något annat än en tämligen innehållslös konstruktion kring det faktum, att felaktigt uttagen skatt önskas återbetald.³ Kan denna konstruktion under-

² Jfr härtil den motsatta situationen vid det ovan s. 65 not 8 anmärkta rättsfallet NJA 1932: 32, där kronan icke kunde utfå skatt i vanlig ordning men däremot ett mot skattebeloppet svarande skadestånd av den, genom vars åtgärder skatten icke kunde uttagas.

³ En analog situation uppkommer vid det ovan s. 41 not 1 återgivna resonemanget om efterbeskattningens rättsliga natur. Jfr även Sundberg Stats och kommuns ansvar, s. 98, som framhåller, att administrativ myndighets uteslutande kompetens i viss ersättningsfråga skulle göras illusorisk, därest skadeståndstalan ändock kunde föras vid domstol. Såsom framgår av vad i texten yttrats, torde detta vara en sanning med modifikation, då talan grundas på dolus eller culpa.

lätta ett domstolsingripande, som egentligen dikteras av allmänna rättsskyddssynpunkter, får man dock kanske tillsvidare — i avvaktan på uttryckliga kompetensregler — låta ändamålet helga medlen.

Alldeles i samma läge kommer forumfrågan, därest till grund för restitutionkravet åberopas civilrättens regler om *condictio indebiti* resp. obehörig vinst. Såsom nedan skall visas, kunna hithörande civilrättsliga principer erhålla betydelse för den närmare avgränsningen av restitutionkravet. I vissa fall — t. ex. då skattebeslutet är riktigt men betalning av misstag erlagts med för högt belopp — kan rubriceringen *condictio indebiti* t. o. m. hänsyfta på ett speciellt rättsfaktum, betalningsfelet, som måhända bör tillmätas självständig betydelse även i behörighetsfrågan. Men där en restitutionstalan grundas endast på att det föreliggande skattebeslutet förmenas vara oriktigt, kan forumfrågan icke gärna komma i annat läge genom att beteckningen *condictio indebiti* användes. Det ter sig således alldeles irrationellt att kompetensfrågans lösning skulle få bero på, huruvida parten sade sig vilja återfå själva skatten på grund av att densamma felaktigt uttagits eller blott önskade ett mot skatten svarande belopp såsom ersättning för förlust genom det felaktiga skattebeslutet.

Därest det ovan anförda biträdes, skulle kompetensfrågan i mera tveksamma gränsfall bero på ett standardartat bedömande av de rättsskyddsgarantier, som det administrativa förfarandet innefattat. Närmast återstår att undersöka, huru en sådan lösning ter sig i fråga om *indebiti-restitutionen* och hur den stämmer överens med de hittills sparsamma rättsfallen just på detta område.

Vad först angår de *årliga skatterna*, torde av den förut lämnade skildringen hava framgått, att taxeringsförfarandet med sina ordinära och extraordinära besvärsmöjlig-

heter i stort sett kan anses erbjuda tillräckliga rättssäkerhetsgarantier.⁴ Att till de fyra instanserna i taxeringsmål lägga en prövning vid allmän domstol, skulle säkerligen icke stämma överens med lagstiftarens avsikter. De rättsvetenskapsmän, som yttrat sig i frågan, avvisa ock tanken på domstolsprövning och i praxis synes spörsmålet överhuvud icke ha aktualiserats.⁵

Beträffande *arvs- och gåvoskatten* samt *kvarlåtenskaps-skatten* uppkommer icke det nu behandlade problemet, eftersom skattefrågorna åtminstone i högre instans alltid handläggas vid allmänna domstolar. Samma situation föreligger även beträffande de stämpelskatter, som skola granskas i hovrätt, t. ex. *lagfarts- och inteckningsstämpeln*.

Vad *övriga stämpelskatter* angår, torde vara lämpligt att anknyta till den förut gjorda distinktionen mellan å ena

⁴ Jfr ovan s. 103 ff.

⁵ Se ang. doktrinen t. ex. Sundberg m. fl. Medborgarrätt, s. 65 f. — I rättsfallet NJA 1929: 306 gällde endast att erhålla en exekutionstitel för återbetalning av kommunalskatt, som enligt RegR:ns utslag (RÅ 1923 Fi 576) för mycket erlagts. Underinstanserna funno allmän domstol behörig men HD ansåg, att talan skulle ske i den (administrativa) ordning, som vore föreskriven för klagan över debitering av kommunalutskylder (så även RÅ 1923 ref. 64). Då emellertid kommunen redan på grund av hovrättens dom måst nedsätta det omtvistade beloppet, kom den fortsatta processen i administrativ ordning (RÅ 1931 ref. 39) att röra utfående av detta belopp. Här-efter uppkom ytterligare en domstolstvist, NJA 1933: 597, som avsåg rätta sättet för avräkning, sedan berörda återbetalningsskyldighet väl fastställts i administrativ väg. Att ifrågavarande restitutionsärende — som pågick i sexton år — fyra gånger måste föras upp till högsta instans, vittnar icke om någon ändamålsenlig uppbyggnad av restitutionsförfarandet. — I före-varande sammanhang må även observeras NJA 1925: A 450, där allmän domstol ansågs behörig i fråga om tvist angående bättre rätt till restituerade skattemedel (jfr nedan s. 142 vid not 9). Vidare kan pekas på NJA 1923 A 71, 72 (rev.akt 69,70/1923), där domstolarna upptogo och ogillade av tvenne bolag framställt, på särskilt avtal grundat krav om återfående av inkomstskatt med kr. 3,611,096: 80 jämte ränta. Slutligen bör nämnas, att NJA 1933: A 361 enligt rubriken angår återfående av kommunalskatt. Rev.akten (373/1933) har emellertid bilagts annan ansökan och där dess-värre icke kunnat återfinnas.

sidan skatter, som åläggas genom överklagbart beslut (typ-exempel: emissionsstämpel å svenska värdepapper) och å andra sidan skatter, vid vilka — i den mån ett skattebeslut överhuvud föreligger — besvärsrätt icke medgivits (typ-exempel: fartygsstämpel, fondstämpel).⁶ I fråga om emissionsstämpeln å svenska värdepapper torde Generalpoststyrelsens uttryckliga befogenhet att fastställa skatten (StplF 27 § 1 st.) och de därmed förenade besvärmöjligheterna utgöra tillräckligt positivt stöd för att utesluta restitutions-talan vid allmän domstol. Vad åter angår fartygsstämpeln, har tidigare skildrats, hurusom Kommerskollegium (resp. vederbörande lands- eller stadsfiskal) allenast fungerar såsom tillsynsmyndighet.⁷ Då dessutom icke föreligger annat administrativt remedium än restitutionsansökan enligt StplF 21 § — varvid Konungen enligt vad ovan anförts i varje fall torde vara oförhindrad att endast verkställa en diskretionär billighetsprövning — bör tvekan enligt min mening icke föreligga angående allmän domstols behörighet att upptaga talan om restitution av fartygsstämpel. Till ett sådant resultat ha ock Stockholms RR och Svea Hovrätt kommit i ett ännu anhängigt mål.⁸

⁶ Jfr ovan s. 111 ff.

⁷ Jfr ovan s. 113 ff.

⁸ Se Svea Hovrätts utslag 6/12 1945, Civ. 694, i mål mellan AB Svenska Amerikalinjen (sedermera AB Sverige—Nordamerika i likvidation), å ena, samt Kungl. Maj:t och Kronan, å andra sidan, angående återfående av fartygsstämpel. Den omtvistade stämpelavgiften, 337,000 kronor, hade efter anmodan av vederbörande stadsfiskal under protest erlagts i samband med överlåtelse till ett italienskt rederi av beställningskontrakt å ms »Stockholm». Kungl. Maj:t hade i res. 4/12 1942 — utan RegR:ns hörande — förklarat ansökan om restitution enligt StplF 21 § »icke kunna bifallas». Även om Kungl. Maj:t härvid ansett sig företaga en rättsprövning — varvid RegR givetvis bort höras — torde blotta möjligheten till ett fritt, diskretionärt bedömande vara tillräcklig för att lämna domstolsvägen öppen. Av lokutionen »icke kunna bifallas» framgår icke heller med tillräcklig tydlighet, vad slags prövning som ägt rum (jfr Undén i FT 1939, s. 230). Kärandens talan har sedermera bifallits av RR och HovR (Svea Hovrätts dom 16/7

Än mera uppenbar torde allmän domstols behörighet vara beträffande restitution av fondstämpel, då ju tillvaron av en beskattningsmyndighet här överhuvud icke påstås.⁹ Att enbart den genom StplF 21 § öppnade restitutionsmöjligheten icke kan anses utesluta domstolsprövning, har nyss utretts.

Annorlunda ter sig situationen beträffande *tull*. Av vad tidigare anförts framgår, att Generaltullstyrelsen här tydligt fungerar såsom beskattningsmyndighet och att ett väl genomarbetat administrativt besvärsförfarande föreligger.¹ Det förefaller därför — även från synpunkten av nuvarande bestämmelser — knappast anmärkningsvärt, att HD i rättsfallet NJA 1899: 9 förklarade allmän domstol behörig att upptaga yrkande om restitution av förment felaktigt erlagd tull.²

1947), men såväl sak- som behörighetsfrågan är f. n. beroende av HD:s prövning. Betr. behörighetsfrågan har i målet företetts utlåtanden av justitierådet Bagge samt professorerna Engströmer och Sundberg, vilka funnit allmän domstol behörig. Till motsatt resultat hava däremot professorerna Herlitz och Malmgren kommit, huvudsakligen emedan de på angivna grunder antagit, att med StplF 21 § avsetts en uttömmande reglering av restitutionsmöjligheterna och att Kungl. Maj:t med stöd därav verkligen måste anses ha företagit en rättsprövning. Malmgren betonade dock, att en domstolsprövning i det föreliggande fallet syntes för rättskänslan mest tilltalande.

⁹ Jfr RÅ 1922 ref. 59 och ovan s. 115.

¹ Jfr ovan s. 116 f.

² Jägerskiöld Tre utlåtanden, s. 92 f., gör gällande, att utgången i 1899 års rättsfall berott på speciella, numera upphävda föreskrifter i 1878 års instruktion för Generaltullstyrelsen och att rättsfallet NJA 1932: 247 (tolagsersättning) närmast skulle tala för allmän domstols prövningsrätt beträffande indebitirestitution av tull. Det förefaller emellertid som om avgörandet i 1932 års rättsfall influerats av speciella, kontraktsrättsliga synpunkter. Jfr härom Sundberg Stats och kommuns ansvar, s. 51 f., samt Herlitz Grunddrag, s. 105, not 1. Mera tveksamt ter sig, huruvida det av Jägerskiöld a. a., s. 83, not 1, åsyftade rättsfallet NJA 1904: 204 inneburit ett frångående av principerna i 1899 års rättsfall. Det vill dock synas som om ifrågavarande restitutionstalan, vilken riktades mot vederbörande tullförvaltare, ansågs äga sådant samband med frågan om ansvar för olovlig varuinförsel, att Gränsetullrätten vore behörig domstol.

Vad slutligen angår *bensin-, malt-, läskedrycks- och varuskatterna*, har förut skildrats, hurusom Kontrollstyrelsen äger förordna om uttagande av den skatt, som styrelsen anser böra utgå.³ Det framhölls emellertid, att i den stora mängden av fall något Kontrollstyrelsens uttryckliga beslut angående skattens storlek icke förekommer. Då härtill kommer, att formerna för Kontrollstyrelsens eventuella prövning knappast giva intryck utav ett från fiskaliska synpunkter avkopplat, opartiskt dömande och icke heller rättsmedelsförfarandet synes vara reglerat med större omsorg, ligger det närmast till hands att med ledning av den bakom GRB 10: 26 befintliga standarden anse allmän domstol generellt behörig att pröva krav på indebitirestitution vid nu ifrågavarande skatteformer. Liksom nyss beträffande fartygstämpeln har även i fråga om varuskatt Stockholms RR och Svea Hovrätt i ett ännu anhängigt mål funnit allmän domstol behörig att upptaga restitutionstalan.⁴

³ Jfr ovan s. 117 ff.

⁴ Se Svea Hovrätts utslag 5/12 1946 i mål mellan »Lifaco» Livsmedels Fabrikations Co AB, å ena, samt Kungl. Maj:t och Kronan, å andra sidan, angående återfående av oriktigt erlagd varuskatt. RegR hade här efter besvär icke gjort ändring i Kontrollstyrelsens åtgärd att uttaga retroaktiv varuskatt för vissa halvfabrikat inom konditoribranschen (RÅ 1942 Fi 564), varemot Svea Hovrätt ogillat ansvarstalan för underlåten deklaration i samma fall (jfr NJA 1945: 702). Se vidare ang. detta mål Herlitz' interpellation i Första Kammaren (prot. Nr 9, 21/2 1945, s. 36 ff.) och svaret härpå (prot. Nr 12, 12/3 1945, s. 23 ff.), som föranledde tillägg av § 3a i VaruskatteF (SFS 201/1945). Med stöd av denna paragraf, som ger Kungl. Maj:t befogenhet att vid synnerliga skäl medgiva återbäring av varuskatt, restituerades enligt KRes 15/6 1945 en del av det i första hand omtvistade varuskattebeloppet. Bolagets talan om utfående av återstående belopp, kr. 54,618: 95, har sedermera av Stockholms RR i huvudsak bifallits (utslag 22/4 1947) och målet beror nu på HovR:ns prövning. I behörighetsfrågan hava uttalat sig hovrättsrådet V. Petrén och professor Sundberg, vilka båda funnit allmän domstol behörig. Den senare gör bl. a. gällande, att eftersom Kontrollstyrelsen endast handlat såsom tillsynsmyndighet, kunde icke heller RegR:ns efter besvär givna utslag tillmätas annan betydelse än såsom ett uttryck för Kronans partsståndpunkt i skattefrågan. Visst stöd för en så-

Det bör i förevarande sammanhang även omnämnas, att allmän domstol ansetts behörig att pröva talan om återfående av *tobaksskatt* (licensavgift) dels på grund av förment oriktig författningstolkning, NJA 1927: A 220, och dels på grund av att ifrågavarande författning påstods icke hava tillkommit i grundlagsenlig ordning, NJA 1928: 125.⁵ Även i dessa fall torde domstolarna ha ansett det administrativa förfarandet icke lämna tillräckliga rättsskyddsgarantier.

Den närmast föregående framställningen har givit vid handen, att allmän domstol bör vara kompetent att pröva talan om indebitirestitution av fartygsstämpel, fondstämpel samt vissa speciella konsumtionsskatter, såsom maltskatt, varuskatt etc.⁶ Till frågan om allmän domstols behörighet,

dan mening lämnar ock det av Westerberg, s. 100 ff., sammanbragta materialet (se särskilt det tidigare berörda rättsfallet RÅ 1922 ref. 59 ang. fondstämpel; jfr även Thulin i EMvW, s. 616, och Herlitz Grunddrag, s. 102). Det förefaller dock antagligast, att RegR i RÅ 1942 Fi 564 verkligen ansett sig ingå på en sakprövning (jfr å ena sidan RÅ 1914 Fi 480, där RegR i fråga om ett av Lifaco inlämnat varuprov förklarade — i viss anslutning till skrivsättet i nyssnämnda RÅ 1922 ref. 59 — Kontrollstyrelsens beslut icke innefatta avgörande av fråga om skyldighet att utgöra varuskatt utan allenast ett uttalande, som saknade laga verkan, samt å andra sidan RÅ 1944 Fi 1007, där Lifaco ålades varuskatt med 90 öre för en burk Pomosin-gelé, som levererats av bolaget till köpare). Då emellertid det till grund för RegR:ns utslag i RÅ 1942 Fi 564 liggande förfarandet hos Kontrollstyrelsen icke synes ha erbjudit tillräckliga garantier för ett opartiskt avgörande (jfr ovan i texten), kunna helt visst goda skäl anföras för den av domstolarna intagna ståndpunkten i behörighetsfrågan.

⁵ I NJA 1927: A 220 hade både RR och HovR genom särskilda beslut funnit allmän domstol behörig (Svea Hovrätts utslag 11/10 1923, se rev.akten 224/1927), under det att HD, då målet slutligen kom inför dess prövning, tydligen icke ansett erforderligt att särskilt yttra sig i detta avseende. I NJA 1928: 125 riktades talan, förutom mot Kronan, jämväl mot Generaltullstyrelsen och AB Svenska Tobaksmonopolet. Invändning gjordes icke om att allmän domstol överhuvud vore obehörig utan blott att domstolen icke ägde ingå på prövning av lagars grundlagsenlighet.

⁶ Hinder föreligger naturligtvis icke att under motsvarande förutsättningar upptaga även talan om teknisk restitution. Denna situation torde visserligen vara mycket sällsynt men förekom dock just i NJA 1927: A 220.

då ett korrekt skattebeslut föreligger men fel vid själva betalningen uppstått, återkommer jag senare. Det synes nämligen lämpligt att dessförinnan något ingå på den *civilrättsliga grunden för restitutionskrav* i de först avsedda fallen, då själva skattefordringens laglighet prövas vid allmän domstol.

Därest allmän domstol är behörig och finner att skatt olagligen uttagits, kan det synas såsom härutöver någon särskild »grund» för restitutionskravet icke behövde åberopas. Skyldigheten att återbetala det oriktigt erlagda ter sig kanske lika självfallen som då det gäller en efter besvär till regeringsrätten bifallen talan om skattebeslutets upphävande. En olikhet mellan dessa båda fall träder dock omedelbart i dagen. Medan besvärstalan till regeringsrätten skall ske inom vissa tämligen korta frister, gäller för domstolskravet i första hand endast vanlig tioårig preskription. Varje jurist torde ha på känn, att ett plötsligt krav på restitution av t. ex. varuskatt nio år efter det skatten erlagts skulle ha små utsikter att vinna en svensk domstols bifall. För att uppnå en begränsning härvidlag kan man ju taga sin tillflykt till allmänna passivitetsregler. Men redan härmed har diskussionen förts in på den allmänna civilrättens område. Även när det t. ex. gäller ränteberäkningen, torde de civilrättsliga principerna få träda in.⁷ Ja, framställningen i kap. 1 har visat, att man inom skatterätten överhuvud mycket ofta måste supplera med allmänna civilrättsliga regler.

Har den felaktiga beskattningsåtgärden tillkommit genom culpöst förfarande från vederbörande tjänstemans sida, kan såsom förut antytts restitutionskravet formellt grundas på de allmänna reglerna om *skadestånd*. Då emellertid de

⁷ Ang. passivitetsregler resp. ränteberäkning se vidare nedan s. 137 ff. och s. 150 ff.

svenska domstolarna i det hela ställt sig avvisande mot ett utan stöd av lag förefintligt statsansvar i hithörande fall, torde frågeställningen culpa eller icke culpa knappast bliva aktuell beträffande indebitirestitutionen.⁸ Åberopas åter ett strikt ansvar för staten, ter sig, såsom jämväl tidigare framhållits, själva skadeståndskonstruktionen speciellt i fråga om penningförpliktelser tämligen innehållslös.⁹

Beträffande indebitirestitution av skatt ligger det då närmare till hands att rådfråga läran om *condictio indebiti*. Så har ju ock, enligt vad ovan skildrats, skett i dansk och norsk rätt.¹⁰

Ända fram till senaste tid har i svensk doktrin saknats en större samlad framställning av spörsmålen kring *condictio indebiti*.¹ Denna lucka i rättslitteraturen har emellertid numera på ett utmärkt sätt fyllts genom en större uppsats i ämnet av Hult.² Det är redan av denna anledning opåkallat att här ingå på någon närmare analys av hithörande problemställningar. Endast vissa huvudpunkter skola i korthet beröras, varvid det av Hult redovisade rättsfalls materialet förutsättes bekant.³

⁸ Jfr om hela frågan Sundberg Stats och kommuns ansvar, med där anförd litteratur. Just på skatterättens område har HD i NJA 1936: 471 avböjt ansvar för staten på den grund att ett felaktigt taxeringsbevis utfärdats och enskild part därigenom tillskyndats förlust.

⁹ Jfr ovan s. 124 ff.

¹⁰ Ovan s. 101 ff. Jfr däremot för schweizisk rätt Blumensteins ovan s. 100 f. återgivna uttalande.

¹ Vissa hållpunkter ha erhållits genom Alexandersons P. M. i NJA 1933: 25 (jfr även Alexanderson Penninganvisning, särsk. s. 41 ff.), Benckert i NJA 1939, s. 212, Karlgren i SvJT 1940, s. 336 ff. samt Stenbecks yttrande i NJA 1942: 101 (härtill Appeltofft i FT 1942, s. 349 ff.).

² Hult *Condictio indebiti* i Festskrift för Lundstedt, s. 230 ff. Detta arbete ersätter ock Genteles rättsfallsöversikt i SvJT 1942, s. 713 ff.

³ Till detta material bör läggas NJA 1944: 653 (avgift för busshållplats) samt, allra senast, NJA 1947: 137 (betalning över normalpris) och NJA 1947: 206 (landstingsbidrag till vägföretag). Jfr även NJA 1927: A 220, omnämnt härnadan.

De svenska domstolarna synas såsom huvudregel utgå ifrån, att ett indebitum skall återbetalas, försåvitt icke särskilda skäl tala i annan riktning.⁴ Så småningom ha emellertid undantagen blivit allt flera och huvudregeln i motsvarande grad urholkats. Regeln i fråga har åtminstone fört det goda med sig, att domstolarna ansett sig nödsakade giva uttryckliga skäl för varje begränsning av återkravs-rätten.⁵ Härvid synas emellertid omständigheterna in casu ofta ha betonats i sådan utsträckning, att någon samlande formel för undantagens del icke kan utletas ur praxis. Enighet torde i varje fall råda därom, att den hittillsvarande rättstillämpningen lämnar stort utrymme åt allmänna ändamålsöverväganden. Under sådana omständigheter förefaller det mig uppenbart, att det av Hult särskilt understrukna kravet på trygghet för betalningsmottagare, vilka inrättat sig efter betalningen, bör sättas i första rummet vid »undantagens» närmare utformning. Härtill foga sig emellertid åtskilliga speciella hänsyn vid de olika typerna av återkrav. I fortsättningen skall endast beröras vissa typfall, vilka förete starka anknytningspunkter till indebitirestitution av skatt.

⁴ Jfr Alexandersons och Stenbecks nyss åberopade uttalanden, Gentile i SvJT 1942, s. 714, och Hult, s. 253. Den sistnämndes anmärkning, s. 256, att rättsfall, där återkrav ogillats, äro i majoritet, utsäger naturligtvis intet om huvudregelns betydelse i rättslivet. Sannolikast ter sig väl, att återkrav i den stora mängden av fall infrias utan rättegång, helst som en sådan lösning torde motsvara den spontana lekmanuuppfattningen. Det må till slut framhållas att frågan, huruvida återkravs-rätten bildar huvudregel eller icke, främst äger betydelse ur systematisk och bevisbördesynpunkt. Då tidigare framhållits, att dansk och norsk rätt av i dag synes utgå från en motsatt huvudregel, innebär detta således icke något påstående om att djupgående sakliga olikheter skulle förefinnas mellan dessa länders och vår rätt. Så torde icke heller vara fallet. Jfr ovan s. 103, särskilt not 3.

⁵ Stundom med påfallande utförlighet, såsom t. ex. NJA 1935: 507 (gaturenhållningsavgifter), 1941: 4 (donerad löneförmån till extra läkare) och 1947: 206 (landstingsbidrag till vägföretag).

De åsyftade fallen äro sådana, där betalning erlagts på grund av oriktigt författningstillämpning. Här bortfaller det drag av frivillig betalningsdisposition, som ofta ansetts äga särskild betydelse för frågan om återkravsrättens begränsning.⁶ Kvar står nödvändigheten att verkställa en avvägning framförallt mellan å ena sidan önskemålet att icke uppriva rättsförhållanden, efter vilka betalningsmottagaren (och f. ö. även den betalande) redan med fog inrättat sig, och å andra sidan hänsyn till att författningarna dock såvitt möjligt böra riktigt tillämpas. Frågan aktualiserades i praxis tidigt beträffande återbäring av oriktigt utbetalad statslön. Här ha domstolarna strängt upprätthållit en slags legalitetsprincip på bekostnad av den enskilde tjänstemannens trygghet, senast genom det diskutabla avgörandet i NJA 1942: 101.⁷

⁶ Jfr t. ex. Stenbeck i NJA 1942, s. 106, samt redogörelsen för doktrinen hos Hult, särsk. s. 246 ff. För egen del ställer sig Hult överhuvud kritisk till värdet av ifrågavarande argument.

⁷ I detta rättsfall bifölls talan om *återbäring av för mycket erhållen lön*, trots att tjänstemannen i fråga (kommendörkapten) från den högsta löneutbetalande myndigheten hade erhållit ett felaktigt förhandsbesked om den på grundval av sexton författningar beräknade lönens storlek. Hult, s. 262 ff., levererar en lika temperamentsfull som sakligt berättigad kritik mot trygghetskravets uppgivande i detta och hithörande rättsfall. Någon vill kanske invända, att revisionen av löneräkenskaper skulle te sig föga motiverad, därest den icke kunde leda till återbetalning av för mycket erlagd lön. Revisionens huvudsakliga uppgift måste väl dock anses vara att tvinga redogöraren till noggrannhet vid lönens utbetalning och denna uppgift förblir ograverad i och med redogörareansvaret. Vad härefter angår det av Hult, s. 263, not 1, berörda argumentet, att högre lön icke skulle kunna utgå annat än efter beslut av Konung och Riksdag, så lär detta till sina konsekvenser innebära, att varje civilrättsligt krav mot Kronan, för vilket icke särskilt anslag funnes att tillgå, skulle vara i sista hand beroende av de nämnda statsmakernas gottfinnande. — Utsikterna för en ändring i praxis utan lagstiftarens medverkan te sig små. Man vågar icke hoppas, att HD skulle vilja taga utfärdandet av 1947 års allmänna avlöningsreglemente (SFS 411/1947) till utgångspunkt för en sådan ändring. Eljest synes en blick på detta reglemente — som utan bilagor och följdförfattningar omfattar 78 trycksidor — giva tillräckligt stöd för åsikten, att dess riktiga till-

Denna legalitetsprincip är naturligtvis i och för sig minst lika förtjänt av beaktande, då det i stället blir fråga om att en enskild person i strid mot gällande författningar betalat för mycket till det allmänna. Här tillkommer emellertid ytterligare en omständighet av stor vikt. Kravet på ekonomisk trygghet för betalningsmottagaren gör sig vanligen icke alls gällande, då likviden erlagts till det allmänna.⁸ I trygghetskravets ställe träder på sin höjd önskemålen om att räkenskaperna skola kunna definitivt avslutas och att tjänstemännens tid icke skall upptagas med en gång redan behandlade ärenden. Dessa önskemål framträda emellertid med ungefärligen samma styrka vid alla slags återkrav och tillgodoses — såsom senare skall beröras — genom olika slags passivitetsregler.

Med hänsyn till vad nu anförts ter det sig alldeles naturligt, att HD nära nog genomgående synes ha bifallit talan om återfående av avgifter o. d., som på grund av felaktig författningstolkning inbetalts till offentlig myndighet. Belysande i detta avseende äro rättsfallen NJA 1939: 209 och 1944: 653, vilka båda angingo avgifter, som stad obehörigen pålagt omnibustrafiken, samt NJA 1931: 705, som avsåg offentligrättsliga avgifter till mosaisk församling.⁹

lämpning kräver sådan långvarig specialutbildning, som icke kan förutsättas hos någon tjänsteman med andra arbetsuppgifter. Det är icke tillbörligt, att den enskilde löntagaren får bära bördan av den yrkesrisk, som sålunda tillskapats. Ätminstone borde ett bindande besked om viss löns storlek kunna från statsmyndighet erhållas, i stil med vad redan gäller för Statskontorets besked angående stämpelavgift.

⁸ Så ock Hult, som med allt skäl utsträcker synpunkten även till kommuner och vissa »kapitalstarka juridiska personer» (s. 252 och 261). Det förtjänar omnämnas, att en liknande tendens möter även på andra civilrättsliga områden; se t. ex. i fråga om strikt skadeståndsansvar Ljungman Skada och olägenhet, s. 124, och Alexanderson i FJFT 1944, s. 99 f.

⁹ Nämnas må även NJA 1933: A 210, som avsåg obehörigen påförda hamnavgifter (jfr NJA 1939: 652, där frivillig uppgörelse kom till stand utom beträffande räntan). Det motsatta avgörandet i NJA 1935: 507 (gaturenhållningsavgifter) torde ha influerats av avtalsrättsliga synpunkter (jfr

Vad härefter angår de egentliga skatterna, föreligger såvitt bekant ännu icke något HD-avgörande, där restitutionstalan bifallits. Förutom i de förut berörda, ännu anhängiga målen beträffande fartygsstämpel och varuskatt — varom mera nedan — har dock frågan varit uppe i NJA 1927: A 220, som rörde återfående av tobaksskatt (licensavgift) till ett belopp av 190,334 kronor.¹ En ledamot i HovR samt en enhällig NRev ville ålägga restitution av 29,386 kronor, men HD ogillade på vissa rent sakliga grunder restitutionstalan. Någon tvekan om, att därest skatten oriktigt påförts, domstolen också borde medgiva återbetalning, synes icke ha förelegat.

Helt utan begränsningar kan dock icke återkravsrätten i de nu berörda situationerna få gälla. Visserligen torde den omständigheten, att betalaren brustit i vanlig omsorg, t. ex. förbisett gällande författningar, icke motivera någon begränsning, detta på grund av den vikt, man enligt ovan måste tillmäta legalitetsprincipen i hithörande fall. Men att, såsom Castberg för norsk rätt synes vilja hävda², utsträcka denna princip ända därhän, att eljest förefintliga *passivitetsregler* sättas ur kraft, kan icke anses försvarligt.³ Såsom Hult framhållit, talar det förutnämnda kravet på trygghet för betalningsmottagaren starkt i riktning mot att återbetalningsskyldigheten aktualiseras inom en tämligen kort tidrymd.⁴ Även om detta trygghetskrav icke gör sig

Hult, s. 257). Likaså göra sig särskilda hänsyn gällande, då det är fråga om en betalningsuppgörelse mellan två offentligrättsliga subjekt; jfr NJA 1947: 206 (landsting och kronan), där återkrav ogillades av HD.

¹ Rev.akt. 224/1927. Jfr vidare ovan s. 131.

² Se ovan s. 103 not 2.

³ Jfr ang. oskrivna passivitetsregler i svensk rätt Karlgrén, SvJT 1940, s. 529 ff., samt Ljungman Skada och olägenhet, s. 108 ff. och 234 ff. med hänvisningar.

⁴ Hult, s. 264 f. Jfr även Alexanderson i NJA 1933, s. 32, som anser att återkrav bör ske »ganska strax», samt Stenbeck i NJA 1942, s. 107.

på samma sätt gällande, då betalning skett till det allmänna, torde dock önskemålet om reda och ordning tillfullo motivera, att en person, som ägt eller bort äga kännedom om sin befogenhet att erhålla återbetalning men dock utan skäl dröjer därmed, förlorar sin rätt. Vad särskilt angår återfående av skatt kommer härtill, att talan vid allmän domstol framstår såsom ett komplement till det administrativa besvärsförfarandet. Det ter sig då naturligt — säkerligen också för den skattskyldige — att talerätten i någon mån göres beroende av frister, liknande dem som gälla vid ordinarie besvär. Nämnas må dock, att kravet på reciprocitet mellan restitution och efterbeskattning även här gör sig påmint.⁵ Därest annan frist än tioårig preskription icke kan anses gällande beträffande efterkrav å skatten, ter det sig föga följdriktigt att ur allmänna passivitetssynpunkter hämta stöd för en kortare frist i fråga om restitutionskrav.

Såsom tidigare skildrats har norsk praxis — i motsats till dansk — fullföljt passivitetstanken t. o. m. så långt, att i regel erfordras *protest* vid själva skattebetalningen, för att domstolsvägen skall stå öppen.⁶ Detta innebär, att man ställer den skattskyldige sämre än om det vore fråga om ordinära besvär; då skulle han åtminstone fått en liten tid på sig att övertänka betalningens laglighet, låt vara att något utrymme för reflexioner även kan ha funnits mellan debetsedelns ankomst och betalningen. För svensk rätt synes icke tillräckliga skäl föreligga att anknyta till ifrågasvarande norska praxis.

Har däremot ett skattebelopp verkligen erlagts under protest, kan med skäl ifrågasättas, huruvida fallet över-

⁵ Jfr ang. dylik reciprocitet t. ex. ovan s. 87, 106 f. och 116.

⁶ Jfr ovan s. 102. Man frågar sig onekligen, varför då icke alla normmän tillgripa den även eljest nära till hands liggande utvägen att alltid betala sina skatter under protest.

huvud bör systematiskt hänföras till de visserligen något heterogena reglerna om *condictio indebiti*. Dessa regler skola ju närmast gälla betalning i tro att en skuld verkligen föreligger. I protestfallen hyser betalaren åtminstone tvivel på denna punkt och delgiver även motparten sina tvivelsmål. I anslutning till Arnholm betona flera författare, att *condictio-indebiti*-reglerna icke böra rådfrågas, då man har en bättre grund att bygga på.⁷ Det synes vara all anledning att enligt detta recept här grunda restitutionskravet på det uttryckliga förbehållet. Av allmänna civilrättsliga principer torde nämligen följa, att om en borgenär vill undvika att bli bunden av ett dylikt förbehåll, bör han — åtminstone om förbehållet innebär något mer än blott en allmän reservation för betalningens laglighet⁸ — vägra att mottaga den erbjudna betalningen, med påföljd att gäldenären kommer i mora. Vid eventuell tvångsrealisation av anspråket blir då förbehållet utan verkan. Liknande regler böra då enligt min mening gälla även för ett skatterettsligt restitutionskrav. I den mån det allmänna icke avvisar en betalning med förbehåll, skulle alltså obetingad återkravs rätt föreligga, naturligtvis förutsatt att allmän domstol överhuvud är behörig.⁹ Spörsmålet äger dessbättre blott underordnad betydelse, då såsom ovan nämnts återkravs rätt i regel föreligger även utan protest. Det må emellertid påpekas, att i bägge de tidigare omtalade, ännu anhängiga tvisterna angående fartygsstämpel respektive varus katt skattebetalningen skedde under uttrycklig protest.¹

⁷ Arnholm Streiftog, s. 127 f., Karlgren i SvJT 1940, s. 336, och Hult, s. 253 f. Den förstnämnde har icke förty behandlat skattebetalning under protest bland *condictio-indebiti*-fallen. Jfr vidare ovan s. 102 f.

⁸ Jfr Karlgren i SvJT 1940, s. 341.

⁹ Jfr ang. skattebetalarens rätt att vid frivillig betalning själv bestämma över den erlagda summans användning ovan s. 38.

¹ Jfr om målen ovan s. 128 not 8 och s. 130 not 4.

Detta förhållande omnämndes även särskilt i de domar, varigenom Kronan hittills i de båda målen ålagts skyldighet att återbetala oriktigt uppburen skatt. Någon tvekan om återbetalningsskyldighetens förhandenvaro, sedan det väl utretts, att skatten rätteligen icke bort utgå, framkommer icke ur domstolarnas motiveringar i dessa mål.

F. Särskilt om skattebetalning i strid mot ett korrekt skattebeslut.

Ännu återstår att behandla den uppskjutna frågan om *återbetalningsskyldighet, då skatt i strid mot ett korrekt skattebeslut av misstag för mycket erlagts*. Tidigare har betonats, att — särskilt beträffande de årliga skatterna — åtskilliga administrativa remedier äro givna mot rena misstag. Ur civilrättslig synpunkt kommer härvid även i betraktande det från 1734 års lag härstammande stadgandet i UP 10: 5, att misräkning icke är någon betalning.² I kap. 1 har betonats, att då det gäller icke själva skattskyldighetens uppkomst utan sättet för skattekravets genomförande, vanliga civilrättsliga regler i stor utsträckning bliva tillämpliga. Här föreligger enligt min mening just ett sådant fall, där inga godtagbara skäl kunna åberopas mot att använda de regler, som i allmänhet gälla för betalning av en skuld. Vanligtvis torde det icke möta något hinder att utan vidlyftigare formaliteter erhålla rättelse i hit-hörande situationer. Det kan f. ö. erinras om, att KBr 29/11 1821, enligt vilket den år 1793 fastslagna tre-åriga skattepreskriptionen³ »icke skall lämpas till de händelser,

² S. k. error calculi; jfr härom Alexanderson och Holmbäck i SvJT 1937, s. 529 ff., samt Hult, s. 236 f.

³ Jfr ovan s. 73 f.

då något genom misstag blivit till Kronan dubbelt betalt»⁴, ännu lär giva uttryck för principen om dylika falls särställning i förhållande till uppbördssystemet i övrigt. Enligt UppbF 89 § 2 mom. skall länsstyrelse, som finner att skatt erlagts obehörigen eller med för högt belopp, av eget initiativ återbetala vad som för mycket erlagts. I den mån dylika former icke finnas stadgade för att bilägga hithörande tvister i administrativ ordning, synes allmän domstol vara behörig att upptaga talan om restitution av vad för mycket erlagts.⁵

G. Privaträttsliga reglers tillämplighet å restitutionsfordran.

Den hittillsvarande framställningen har huvudsakligen avsett de grunder, som kunna åberopas för en restitutions-talan, samt formerna för en dylik talans prövning. Beträffande det allmännas skattefordringsrätt gentemot den enskilde hava dessa problem sin motsvarighet i frågorna om förutsättningar för skattskyldighet och om skattens fastställande. I kap. 1 har framhållits, hurusom dessa båda frågor tillhöra ett område, där offentligrättsliga synpunkter göra sig starkt gällande.⁶ Helt allmänt torde den hittillsvarande skildringen i kap. 2 hava givit vid handen, att de offentligrättsliga dragen icke framträda med tillnärmelsevis samma styrka vid motsvarande spörsmål kring restitutionsfordringens uppkomst, i varje fall icke vad angår indebitirestitutionen. Detta ter sig också naturligt med

⁴ Jfr Linde s. 577.

⁵ Jfr KÅ II 1941 ref. 3, där tvist mellan två kommunala myndigheter om återfående av dubbelt erlagd fattigvårdsersättning icke ansågs kunna upptagas till prövning i den för fattigvårdsmål stadgade ordning.

⁶ Ovan s. 23 ff.

tanke på att — såsom även i kap. 1 påpekats — civilrättsliga betraktelsesätt ligga särskilt nära till hands, så snart det allmännas skattefordran väl uppkommit. Även för det fall att en giltig skattefordran *icke* uppkommit har ju civilrätten åtskilliga likartade situationer att bjuda på. I själva verket hade — om icke restitutionsspörsmålets egen vidlyftighet talat däremot — goda skäl kunnat anföras för att behandla hela frågan om indebitirestitution såsom ett specialfall under framställningen i kap. 1, i paritet med betalning, preskription etc.

Om sålunda det civilrättsliga betraktelsesättet gör sig påmint redan vid restitutionsfordringens uppkomst och fastställande, gäller detta naturligtvis i än högre grad beträffande senare inträdande förändringar i restitutionsfordringsförhållandet och om dess upphörande. Alla de i kap. 1 under motsvarande rubrik behandlade problemen bliva dock icke härvidlag aktuella.⁷ Detta förhållande sammanhänger givetvis med att stat eller kommun uppträder såsom gäldenär, varför det i regel icke blir fråga om succession, preklusion, konkurs, förmånsrätt etc.⁸ Övriga hit hörande spörsmål skola däremot i det följande upptagas i huvudsaklig anslutning till motsvarande framställning i kap. 1.

Inledningsvis kan anmärkas, att den omstridda frågan om tidpunkten för skattskyldighetens inträde knappast motsvaras av något liknande problem för indebitirestitutionens del. Här är det städse dagen för den oriktiga skattebetalningen, som bildar *restitutionsfordringsförhållandets utgångspunkt*.⁹ Vad åter den tekniska restitutionen angår,

⁷ Jfr ovan s. 27 ff.

⁸ Märk dock att i norsk rätt stadgas en särskild förmånsrätt vid kommuns obestånd enligt Lov 30/6 1933 om kommuners gjeldsforhold, § 30: 1. Jfr Lund, s. 220 f. och 226.

⁹ I NJA 1925: A 450 (rev.akt 463), som angick bättre rätt till restituerade

kan naturligtvis frågan om den mest relevanta tidpunkten för fordringens bestämmande vålla tvekan. Även i detta sammanhang synes emellertid en varning befogad mot att ur en sådan tidsbestämning draga slutsatser t. ex. beträffande ny restitutionslagstiftnings tillämplighet.¹

Även frågan om restitutionsfordringens *förfallodag* rymmer näppeligen några större problem. Återbetalning skall, där annat icke finnes uttryckligen stadgat, äga rum, så snart rättskraftigt beslut därom föreligger. Tidigare medgavs stundom återbetalning även då högre instans, t. ex. Kammarrätten, nedsatt viss taxering, trots att Kronans ombud fullföljt talan mot detta beslut.² Grunden till denna praxis torde framförallt ha varit, att eftersom skatten skulle inbetalas oberoende av anförda besvär, man även ansett densamma böra återfås under överensstämmande betingelser. Genom RÅ 1924 ref. 1 har emellertid Regeringsrätten avböjt denna konsekvens av reciprocitets-tanken. 1945 års UppbF 89 § bibehåller på förevarande punkt den otydliga formuleringen från 1917 års UppbRegl 21 §, tydligen i tanke att innehållet i gällande rätt får utletas med ledning av 1924 års rättsfall, som dock avsades under dissens. I förevarande sammanhang bör till sist observeras, att då restitutionstalan bifalles vid allmän domstol, restitutionsbeloppet

skattemedel, gjorde Kronan och dess medpart gällande, att rätten till framtida restitution icke kunde överlätas, enär restitutionsfordringen »uppkommit först genom Kammarrättens lagakraftvunna utslag». Något domstolens ställningstagande till denna egendomliga tankegång krävdes så mycket mindre, som även överlåtelse av ännu ej uppkommen fordran i princip lär äga giltighet. Jfr nedan s. 145.

¹ Jfr ovan s. 67 ff. samt det i KProp 66/1929, s. 29, utan erinran återgivna uttalandet »att vid höjning eller sänkning av tullsats restitution skall, i motsats till vad för närvarande är fallet, alltid utbetalas efter den tullsats, som tillämpats för den införselpost, å vilken restitutionsbeloppet skall avföras». Härmed är givetvis icke sagt, att »tidpunkten för restitutionsskyldighetens inträde» bör förläggas till tiden för varans införsel.

² Jfr upplysningarna om praxis i NJA 1932: 32, s. 33.

enligt vanliga regler får mot säkerhet lyftas redan innan laga kraft åkommit.³

Vad härefter angår *personskifte å borgenärssidan*, förefaller det klart, att hinder för vanlig cession och succession i fråga om en restitutionsfordran in dubio icke föreligger.⁴ Stundom medverkar staten själv härvidlag. Enligt KF 11/6 1937 angående utförselbevis för råg och vete kan den, som exporterar sådan spannmål, erhålla ett till innehavaren ställt bevis å visst tullbelopp, som skolat utgå vid införsel av samma vara och samma myckenhet. Detta utförselbevis är överlåtbart och må inom sex månader användas antingen till betalning av tull för annan spannmål eller ock för återbekommande från tullverket — med visst ränteavdrag — av redan i sådant hänseende erlagd tull.⁵ Vad angår (teknisk) tullrestitution i övrigt, skall enligt TullrestF restitutionsanspråket i regel endast tillkomma den som ursprungligen erlagt tullen. Såsom skäl härför anföres i förarbetena, att restitutionen i stor utsträckning måste bygga på förtroende för importörens egna uppgifter och att därför restitutionsrätten icke borde få lämnas till annan än den som bure ansvaret för att uppgifterna vore riktiga.⁶ Det

³ Se i detta avseende t. ex. NJA 1933: 597 (jfr ovan s. 127 not 5).

⁴ Samma huvudregel torde gälla i *tysk* och *schweizisk* rätt. Se för tysk rätt Reichsabgabenordnung § 136, där såsom villkor uppställles, att överlåtelsen delgives vederbörande skattemyndighet (jfr Becker, s. 290 f. och Bühler, s. 241) samt för schweizisk rätt Blumenstein, s. 329 f.

⁵ Giltigheten av 1937 års KF (SFS 369) har förlängts genom KF 30/6 1943 (SFS 457), men förordningen torde f. n. sakna praktisk betydelse. Jfr om utförselbevisens funktion Sundberg i NJA 1932: 247 (tolaggersättning), s. 250 f. Sundberg gör bl. a. gällande, att denna restitutionsform saknar »allt det för en restitution karakteristiska». Hans argument, vilka framförallt taga sikte på en i målet föreliggande avtalstolkningsfråga, förefalla icke övertygande. Det kan f. ö. nämnas, att motsvarande företeelse i tysk rätt, »Einfuhrscheine», som torde utgöra förebilden för den svenska ordningen, allmänt hänföres under begreppet »Vergütung» (jfr ovan s. 78). Se härom t. ex. Lösener, s. 125 ff., och Hensel, s. 135, not 1.

⁶ Jfr SOU 1928: 15, s. 83 f. och 130, samt KProp 66/1929, s. 30 ff. och 51.

är svårt att inse, varför icke en prövning enligt TullrestF 1 § även skulle kunna ske av de personliga kvalifikationerna hos den, som förvärvat viss restitutionsberättigad rörelse. Något legislativt hinder att restituera till vederbörande konkursbo synes icke heller föreligga, då den offentlighetsrättsliga kontrollen här borde utgöra en garanti för »redbarhet». Emellertid skall för dessa båda fall enligt uttrycklig föreskrift i TullrestF 8 § restitutionsrätten bortfalla.⁷ Enligt vunnit upplysning lär emellertid åtminstone överlåtelse i praxis anses äga giltighet efter Generaltullstyrelsens godkännande, förmodligen med stöd av den i TullrestF 6 § medgivna diskretionära prövningsrätten. I de säkerligen mera sällsynta fall, då en familjerättslig succession kommit emellan, synes dock restitutionsanspråket böra övergå till successor oberoende utav dylikt godkännande. Såsom tidigare nämnts, är även vid vissa speciella konsumtionsskatter anspråket på teknisk restitution överhuvud icke begränsat till den ursprungliga skattebetalaren.⁸

Beträffande indebitirestitution lär tillåtligheten av borgenärsskifte vara genomgående. Vid cession utgör givetvis underrättelse till cessus i regel villkor för uppkomsten av sakrättsligt skydd.⁹ Något hinder att överlåta även rätt till framtida restitution finnes icke. De inskränk-

⁷ Till jämförelse må nämnas, att i *tysk* rätt fordran å tullrestitution ansetts vara i princip överlåtbar. Jfr Lösener, s. 124 f. Se även den utförliga översikten av utländsk rätt i SOU 1928: 15, s. 27 ff. (t. ex. betr. nordamerikansk rätt s. 31).

⁸ Jfr ovan s. 81.

⁹ Jfr NJA 1925: A 450 (rev.akt 463), där tvist om bättre rätt till restituerade skattemedel förelåg bl. a. mellan cessionarien och cedentens konkursbo. Kronan, vilken såsom cessus erhållit vederbörlig underrättelse nära ett år före konkursutbrottet, förpliktades av RR att ånyo utgiva det restituerade beloppet, medan däremot överinstanserna blott tillerkände cessionarien bättre rätt till det redan utbetalda beloppet, som insatts på kapitalräkning. Numera leder en analog tillämpning av SkuldebrL 31 § till samma resultat; jfr Marks von Würtemberg-Sterzel, s. 138 f.

ningar beträffande dispositionen över framdeles utfallande belopp, som i lag och praxis gjorts av hänsyn till gäldenärens bästa, få icke aktualitet för skatterestitutionens del.¹ Judikaturen företer även exempel på att rätt till restitution medföljt vid överlåtelse av ett företag och utmätning i restitutionsrätten på sådan grund beviljats.² I hithörande fall skall numera enligt principen i SkuldebrL 31 § 3 st. icke ens denuntiation krävas.³ Även pantsättning av restitutionsfordran torde kunna ske i anslutning till skuldebrevslagens cessionsregler.⁴

Mera tveksam ställer sig frågan, huruvida arbetsgivare, som nödgats erlagga preliminär skatt för arbetstagare men sedermera icke kunnat uttaga beloppet hos denne, skall anses berättigad att själv uppbära restituerade medel. I Dahlgrens m. fl. auktoritativa kommentar till UppbF påstås detta vara fallet.⁵ Under sådana omständigheter skulle väl även restitutionsrätt föreligga t. ex. för äkta make, som på grund av sitt ansvar för andre makens pensionsavgift nödgats utan fog erlagga densamma. Det civilrättsliga underlaget för en dylik befogenhet förefaller diskutabelt. Bl. a. måste beaktas, att arbetstagaren kan äga motfordran mot arbetsgivaren. Såsom i kap. 3 skall visas, synes man vid uppbördsförordningens utarbetande överhuvud ha tagit väl lätt på de rent civilrättsliga spörsmål, som uppkomma

¹ Det beträffande statliga lotterier gällande förbudet mot t. ex. yrkesmässig överlåtelse av vinsträtt (jfr KK 19/5 1939 med vissa bestämmelser angående försäljning av svenska statens premieobligationer, 1 §) kan givetvis icke analogivis tillämpas beträffande rätten till framtida skatterestitution.

² NJA 1927: A 422 (rev. akt 431), som rörde överlåtelse av ett rederiföretag.

³ Jfr Marks von Würtemberg-Sterzel, s. 139.

⁴ Jfr Undén Sakrätt I, s. 299, med hänv.

⁵ Dahlgren m. fl., s. 107 f. Även beträffande löneavdrag, som egentligen icke bort verkställas, tillägges arbetsgivaren samma befogenhet.

i samband med arbetsgivares ansvar för den anställdes skatt.

De vanliga civilrättsliga reglerna om *betalning* bliva utan tvekan tillämpliga beträffande restitutionsfordran. Även 1927 års lag om gälds betalning genom penningars nedsättande i allmänt förvar torde — i motsats till vad som var fallet vid skattebetalning — kunna vinna aktualitet, då det t. ex. gäller restitution till bortovarande.⁶ Beträffande skattebetalning medelst försvarsobligationer är i KF 4/10 1940, 2 §, uttryckligen stadgat, att eventuell återbetalning alltid skall ske i reda penningar.

Särskild uppmärksamhet förtjänar frågan om *kvittning* av restitutionsfordran mot förfallen skatt. I kap. 1 har framhållits, att skattebetalning genom företeende av laga-kraftvunnet restitutionsutslag icke kan anses tillåten.⁷ Någon fullständig reciprocitet föreligger emellertid icke härvidlag. Det har länge betraktats såsom ett missförhållande, att en person, som t. ex. erlagt skatt till fel kommun, kunde erhålla restitution av denna skatt, t. o. m. med ränta, ehuru ett lika stort eller kanske större belopp rätteligen borde ha erlagts till annan kommun.⁸ Genom 1945 års UppbF, 89 § 3 och 4 mom., har i detta avseende stadgats, att restitutionsanspråket skall så långt motfordran förslår kvittas icke blott mot vad som skulle ha erlagts på annan ort utan dessutom mot restförd skatt överhuvud. Såsom ytterligare förutsättning för en dylik kvittning torde dock

⁶ Härigenom torde det allmänna kunna vinna en viss fördel i räntehänsende, särskilt då ränta skall utgå fram till dagen för återbetalningen; jfr nedan s. 150 ff.

⁷ Ovan s. 39 f. I den proposition, som låg till grund för KupongskF, föreslogs att restitutionsberättigad skulle genom kupongskattekontorets förmedling äga kvitta fordran på restitution av kupongskatt mot kommande kronoutsylder; se KProp 12/1943, s. 52 f. Denna anordning befanns medföra praktiska olägenheter och avvisades under riksdagsbehandlingen.

⁸ Se angående frågans förhistoria SOU 1945: 27, s. 287 f.

— trots förarbetenas tystnad på denna punkt — böra uppställas, att det allmännas motfordran icke bortfallit på grund av någon speciell preskriptionsregel, t. ex. den fem-åriga fristen i UppbF § 91: 2. Då den allmänna civilrätten icke velat erkänna förhandenvaron av en s. k. naturlig fordran, sedan väl en speciell preskriptionsfrist utlöpt, lär icke kunna anföras bärande skäl för en motsatt rättstillämpning inom skatterätten.⁹ Det må vidare understrykas, att den nu avhandlade kvittningsrätten har sin grund i UppbF:ns positiva stadganden. Då såsom nämnts reciprociteten i hithörande fall sviktar, synes det icke försvarligt att utan uttryckligt stöd tillämpa ett kvittningsförfarande beträffande andra skatter än de i UppbF avsedda.¹ Det kan nämnas, att Herlitz finner frågan om kvittning i offentlighetsrättsliga förhållanden överhuvud värd att klarläggas i lagstiftningsväg.²

I samband med restitutionsfordran uppkommer även frågan om *preskription*.³ Beträffande först de årliga skat-

⁹ Jfr ang. den allmänna civilrätten Fehr, s. 279 ff., N. Rabenius i TfR 1918, s. 328 ff., och från praxis — förutom de hos nyssnämnda författare anförda rättsfallen beträffande växel- och borgenspreskription — NJA 1937: 342 (fordran enligt GB 5: 6). — Huruvida Rekola hyser en mot det i texten sagda avvikande mening, låter sig icke avgöra med ledning av uttalandet i NAT 1942, s. 36.

¹ Jfr även Riksräkenskapsverket i RÅ 1926 ref. 32, s. 125.

² Se Herlitz Förvaltningsförfarandet (SOU 1946: 69), s. 151 med hänv.

³ För tysk rätt stadgar Reichsabgabenordnung §§ 128—131 och 135 särskilda preskriptionstider i fråga om restitutionsanspråk. I regel utlöper fristen kalenderåret efter det restitutionsutslag givits eller restitutionsgrundande faktum inträtt. Bl. a. då betalningsfel förelupit, kan talan dock föras senast under tredje kalenderåret därefter. Jfr Bühler, s. 241. Även i *schweizisk* rätt synes i flera fall vara stadgad en ettårig preskriptionstid för restitutionsanspråk; se Blumenstein, s. 329, not 18. För *norsk* rätt gäller enligt Forældelseoven 27/7 1896, § 5: 2, samma treåriga preskriptionstid som i fråga om skattekrav; jfr Lund, s. 220. Vad *dansk* rätt beträffar, får väl den i Lov 22/12 1908 om Forældelse angivna fristen av 5 år vid *condictio indebiti* även anses gälla indebitirestitutionen; jfr Ussing Alm. Obl.,

terna möta icke några uttryckliga regler. Formellt sett gäller därför tioårig preskription, vilket f. ö. direkt framgår av att — såsom tidigare skildrats — den särskilda preskriptionstiden av tre år för skatterestitutioner år 1887 avskaffades.⁴ I praktiken har emellertid den tioåriga preskriptionen tillmätts en underordnad roll. Enligt vad förut utvecklats skall nämligen restitutionstalan anhängiggöras inom vissa —ofta mycket korta — frister.⁵ Numera blir icke heller så ofta fråga om dröjsmål med översändande av restituerat belopp, då ju detta för de årliga skatternas del skall ske *ex officio*.⁶ Endast i resningsfallen möter väl i praktiken sådana lägen, där den tioåriga preskriptionen utlöpt. Härvid skall skattens erläggande bilda utgångspunkt för tidsberäkningen. Vad angår situationen vid rent teknisk restitution, får däremot utgångspunkten bestämmas med hänsyn till »tiden för återkravsrättens inträde», d. v. s. den tid, efter vilken sökanden med säkerhet kunde vid riktig lagtillämpning räkna på restitution.⁷

Även vid restitution av arvs- och gåvoskatt blir det den treåriga besvärstiden, som närmast äger betydelse, ehuru principiellt jämväl en tioårig preskription från skattens erläggande löper. Beträffande återvinning bildar däremot inträffandet av den nya omständighet, varå talan grundas, utgångspunkten för den tioåriga preskriptionen, vilken i

s. 488. I *finsk* rätt tillämpas in dubio vanlig tioårig preskription; se Rekola i NAT 1942, s. 17.

⁴ Jfr ovan s. 74.

⁵ Jfr däremot angående tidigare rätt t. ex. RÅ 1913 F 223, 224, där förd restitutionstalan till omfånget begränsades endast av den tioåriga preskriptionen.

⁶ Jfr däremot RÅ 1935 Fi 744, där sådan fordran råkade ut för tioårig preskription.

⁷ Jfr ovan s. 17 ff. samt RÅ 1933 ref. 62: IV och 1936 Fi 375, där krav på restitution av B-skatt preskriberades med utgångspunkt från tiden för utdelningen; se härom Bratt i SvSkT 1934, s. 18.

saknad av särskild frist tjänstgör såsom gräns för restitutionsanspråkets framställande.⁸

Såsom tidigare skildrats, äro de nu för arvs- och gåvoskatten angivna fristerna — som även gälla kvarlåtenskapskatten — i huvudsak på samma sätt anordnade vid de stämpelskatter, som granskas i hovrätt.⁹ Däremot finnas vid övriga stämpelskatter inga särskilda tidsbegränsningar stadgade för vare sig diskretionär prövning enligt StplF 21 § eller för domstolstalan. Här skulle alltså den allmänna tioåriga preskriptionen obetingat träda i funktion med utgångspunkt från stämpelns erläggande resp. nytt faktums inträffande, vartefter som det är fråga om indebiti- eller teknisk restitution. Såsom tidigare framhållits, böra dock allmänna passivitetssynpunkter tillmätas ett visst utrymme vid domstolstalan.¹ Även i fråga om Kungl. Maj:ts diskretionära prövning komma säkerligen liknande synpunkter att beaktas.

Beträffande konsumtionsskatterna må i preskriptionshänseende endast erinras om de olika frister för sådan talan, som förekomma i Oriktig-tullavgF och TullrestF. Att den tioåriga preskriptionen här liksom vid de speciella konsumtionsskatterna i sista hand löper, är dock uppenbart.²

Efter vad hittills anförts rörande civilrättsliga reglers tillämplighet å restitutionsfordran kunde måhända förväntas, att även vanlig *moraränta* skulle in dubio utgå.³

⁸ Jfr Eberstein Den svenska arvs- och gåvobeskattningen, s. 170.

⁹ Ovan s. III.

¹ Ovan s. 137 f.

² Så uttryckligen i förarbetena till TullrestF, SOU 1928: 15, s. 107, där kortare preskription ansågs motiverad »med hänsyn till budgetregleringen».

³ Enligt 1919 års *tyska* Reichsabgabenordnung, § 132, skall i de vanligaste restitutionsfallen ränta utgå efter fem procent, då restitutionsbeloppet överstiger 100 riksmark. Dessutom stadgar en särskild Kleinbetragsverordnung av år 1922, att efterbeskattning eller restitution endast må ske i den mån beloppet överstiger 6-dubbla brevportot. Jfr Becker, s. 287 f. För

År 1918 kom emellertid Regeringsrätten till ett motsatt resultat, tydligen genom en restriktiv tolkning av 1911 års UppbRegl, 20 §, som medgav den skattskyldige rätt att »kostnadsfritt återbekomma vad han för mycket erlagt».⁴ Till stöd för en dylik tolkning kunde väl ock just beträffande de årliga skatterna med visst fog åberopas, att moraränta i egentlig mening icke heller utgår å ogulden skatt. Såsom i kap. 1 skildrats, har dock beträffande andra skatteformer, t. ex. stämpelskatterna, civilrättsliga regler ansetts tillämpliga, så snart icke skatteförfattningarnas egna ordalag lagt hinder i vägen härför.⁵

1918 års avgörande förlorade raskt sin aktualitet. Efter initiativ av Sveriges Industriförbund — som särskilt pekade på de omfattande ränteförlusterna vid restitution av felaktigt debiterad krigskonjunkturskatt — tillkom KF 2/5 1919, vari stadgades rätt till fem procent ränta å restituerade utskylder eller avgifter från inbetalningsdagen till återbetalningsdagen, dock icke för tiden fr. o. m. 30 dagar

schweizisk rätt uttalar Blumenstein, s. 328, att ränta å restituerat belopp endast kan utgå med stöd av uttrycklig föreskrift. Såsom motiv härför anföres, att restitutionsrätten innebure »eine obligatio ex lege . . ., deren Umfang sich streng nach den dafür geltenden Vorschriften zu richten hat». Såsom argument förefaller detta uttalande innehållslöst. Enligt *norsk* rätt utgår i regel för skatt, som restitueras mer än sex månader efter inbetalningen, sex procent ränta för tiden därefter, dock endast försåvitt räntebeloppet överstiger 10 kr. Se 1911 års Skattelov for landet, 112 § (for byene 104 §) och Lund, s. 226. I *dansk* rätt beräknas fem procent ränta från inbetalningen enligt 1922 års Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten, 38 § sista st. 1924 års *finska* lag om inkomst- och förmögenhetsskatt, 64 §, stadgar ränta från uppbördsdagen efter Finlands banks under denna tid gällande lägsta diskontränta. Samma gäller för kommunalskatten; jfr Willgren, s. 178.

⁴ RÅ 1918 ref. 2. Till jämförelse må nämnas, att RegR överhuvud torde ha ställt sig avvisande gentemot räntekrav i administrativ process utan stöd av uttryckligt författningsstadgande. Blott i fråga om avlöningsmål torde man delvis ha frångått denna grundsats. Jfr senast Sundberg Grunddragen, s. 174 f., och Sjöberg i FT 1942, s. 278 ff., med hänv.

⁵ Jfr ovan s. 58 f.

efter det lagakraftägande utslag meddelats. Genom 1945 års UppbF ha för de där avsedda skatterna särskilda regler givits i 90 §, där bl. a. räntesatsens storlek överensstämmer med 1919 års KF. Utgångspunkten för ränteterminerna har däremot bestämts med särskild hänsyn till källskattesystemet. Eftersom restituerat belopp utbetalas ex officio, har även den nyssnämnda 30-dagarsfristen fått bortfalla.

Man kan fråga sig, vilket tillämpningsområde som här efter återstår för 1919 års KF. Efter ordalagen avser nämnda KF varje »efter besvär över taxering eller debitering» verkställd restitution av »utskyld eller avgift till stat eller kommun» eller »annan allmän utskyld eller avgift». Det är således endast fråga om skatter och avgifter, vilka direkt eller indirekt grundas på det i taxeringsförrordningen reglerade förfarandet.⁶ Då UppbF år 1945 antogs, återfanns bland övergångsbestämmelserna en föreskrift om att 1919 års KF skulle helt upphöra att gälla. Sedermera kom man till insikt om, att nämnda KF avsåge »icke allenast sådana utskylder och avgifter, som omförmälas i uppbördsförrordningen, utan även åtskilliga andra utskylder och avgifter».⁷ Då hänvisning till UppbF icke lämpligen ansågs kunna inflyta i de hithörande författningarna, valdes i stället utvägen att göra 1919 års KF fortfarande tillämplig utom vad angår UppbF. Föreskrift härom meddelades i en särskild KF 29/6 1946, som innefattade tillägg till 1919

⁶ Jfr DepCh i KProp 104/1919, s. 12: »Nu utvecklade synpunkter leda därtill, att skattskyldigs rätt till räntegottgörelse i här förutsatta fall bör avse, icke allenast utskylder till stat och kommun, utan alla utskylder och avgifter, som grundas på taxeringen. Vad som i detta avseende kan komma att stadgas i fråga om restitution av utskylder och avgifter till följd av ändring i taxeringen, bör emellertid jämväl vinna tillämpning, där restitution äger rum på grund av ändring uti debiteringen.» Av detta uttalande torde även framgå, att med lagtextens ord »eller debitering» endast avses debitering av sådana utskylder eller avgifter, som grundas på taxeringen.

⁷ KProp 261/1946, s. 80.

års KF.⁸ Utan tvivel hade åtminstone en antydning om, vilka speciella författningar som avsåges, varit på sin plats i förarbetena. Därest osäkerhet härom rådde — vilket väl får anses troligt —, borde möjligheten att skapa klarhet icke ha försuttits.

I själva verket synes det vanskligt att påvisa något enda fall, å vilket 1919 års KF fortfarande skall vara tillämplig. Till förordningens tidigare tillämpningsområde utanför det vanliga uppbördsförfarandet hörde bl. a. prästlöneavgifter, vilka otvivelaktigt beräknades på grundval av taxeringen.⁹ Dessa avgifter torde emellertid ha upphört att utgå senast år 1934.¹ Vad församlingsavgifterna beträffar, innefattas dessa numera under begreppet »allmän kommunalskatt» i UppbF 1 §.² Även den allmänna kyrkoavgiften, som av pastoratet skall utgöras i förhållande till skatteunderlaget,

⁸ SFS 473/1946. Samtidigt upphävdes genom SFS 472/1946 den ovan i texten omnämnda, då ännu icke ikraftträdde övergångsbestämmelsen till UppbF.

⁹ Se RÅ 1933 E 90.

¹ Jfr Eberstein Skatt, s. 824.

² Då i KL 1 och 2 §§, LKL 67 § och LKSt 62 § talas om »allmän kommunalskatt», torde härmed avses de borgerliga primärkommunernas repartitionsskatt; jfr Eberstein Skatt, s. 683, not 1 och 2. Eberstein påpekar emellertid, att terminologien är vacklande och förordar för egen del att med beteckningen allmän kommunalskatt avse »sådan skatt, som varje kommunal bildning med beskattningsrätt äger befogenhet att pålägga» (a. a., s. 715 f.). Under detta begrepp falla givetvis bl. a. församlingsavgifter, landstingsmedel, tingshusmedel etc. I SOU 1938: 46 (1936 års uppbördskommitté), s. 116, och SOU 1941: 5 (Sandström), s. 17, inbegripes under allmän kommunalskatt jämväl »avgifter till kyrka och skola samt till prästerskapets avlöning». SOU 1945: 27 (1944 års uppbördsberedning), s. 179, använder däremot begreppet allmän kommunalskatt endast för den borgerliga primärkommunens skatter. Av KProp 370/1945, s. 132 f., torde slutligen framgå, att begreppet i fråga i själva UppbF 1 § återigen användes i den mera vidsträckt bemärkelsen, så att t. ex. även församlingsavgifterna innefattas. Det är emellertid svårt att förstå, varför dessa avgifter i högre grad än t. ex. landstingsmedel och tingshusmedel — vilka särskilt omnämnas i UppbF 1 § — skola räknas till begreppet allmän kommunalskatt.

anses »ingå i de allmänna kommunalutskylderna».³ För att fullständiga bilden av tillämpningsområdet för 1919 års KF bör vidare nämnas, att under densamma icke torde ha fallit t. ex. annuiteter å avdikningslån, vilka numera ingå bland de i UppbF 1 § avsedda skatterna.⁴ Än mindre kunde t. ex. restitution av lagfartsstämpel giva anledning till räntekrav enligt 1919 års KF.⁵ Kravet på att utskylden eller avgiften skulle grundas på taxeringen har tydligen upprätthållits i praxis.

Vad särskilt angår den allmänna omsättningsskatten — i den mån den ännu utgår — skall onekligen ett taxeringsförfarande enligt TF äga rum. Bl. a. beträffande restitution har dock uttrycklig hänvisning givits till vad i sådant avseende föreskrivits angående kronoutskylder, d. v. s. numera till UppbF. Även i fråga om indebitirestitution av krigskonjunkturskatt torde en mera allmänt formulerad hänvisning till UppbF omfatta jämväl ränta.⁶ Det enda återstående fall, där tillämpning av 1919 års KF möjligen kunde ifrågasättas, synes mig vara vid restitution av riddarhuskapitationsavgift, vars belopp — f. n. 15 kronor — dock knappast aktualiserar räntefrågan.⁷ I det hela förefaller det alltså som om återupplivandet av 1919 års KF, ett

³ Se KProp 370/1945, s. 109.

⁴ Jfr om tidigare praxis SOU 1938: 46, s. 213. Här borde dock ett räntekrav ha varit välmotiverat från rent civilrättsliga utgångspunkter.

⁵ Se RÅ 1922 Fi 31.

⁶ Se betr. omsättningsskatten KK 4/2 1944 (SFS 32), 20 § (jfr ovan s. 119, not 8), och betr. krigskonjunkturskatten t. ex. KK 20/6 1947 (SFS 341), 9 §. Vid teknisk restitution av krigskonjunkturskatt (jfr ovan s. 83 vid not 1) utgår däremot $2\frac{1}{2}$ procent ränta enligt KF 9/5 1947 (SFS 201), 12 §.

⁷ Enligt 1866 års riddarhusordning § 5 i dess lydelse enligt KK 19/9 1947 (SFS 668) skall avgiften erläggas av myndig adelsman »för varje år, under vilket han taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt». Det ter sig tveksamt, huruvida avgiften härigenom kan anses verkligen »grundas på taxeringen».

halvår efter det densamma avskaffats, bort ske först efter en grundligare utredning. Då hade man måhända kommit till insikt om, att det ursprungliga beslutet träffat rätt.

Ehuru sålunda tillämpningsområdet för 1919 års KF var begränsat, övade densamma dock ett icke ringa inflytande på avfattningen av motsvarande regler vid speciella skatteformer. På justitieombudsmannens initiativ infördes sålunda år 1922 motsvarande ränta vid restitution av arvsskatt och stämpelmedel.⁸ Föreskrifter härom återfinnas numera i AGF 61 § och StplF § 20: 2. Vid diskretionär restitution enligt StplF 21 § blir rätten till ränta beroende av Kungl. Maj:ts gottfinnande, dock inom angiven maximigräns.

Någon gång förekommer uttryckligt stadgande om att ränta å restituerade medel icke skall utgå, t. ex. vid restitution enligt 80-procentregeln i KF 26/7 1947 om begränsning i vissa fall av skatt till staten på grund av 1948 års taxering, 3 §.⁹ Exempel givas även på en efter ränteläget avpassad räntesats, t. ex. enligt KupongskF 12 § 2 mom. Här beror det emellertid i viss mån på den skattskyldige själv, om för hög skatt uttages, varför en räntesats av fem procent skulle kunna giva utrymme för spekulation.

Den genom 1919 års KF stadgade ränteplikten har upprepade gånger varit föremål för kritik. Väl kan lämnas åt sitt värde en år 1938 motionsvis framförd tankegång, enligt vilken redan återbäringen av för mycket erlagd skatt innebure »en så betydande favör, att någon ytterligare gottgörelse i ränteavseende knappast kan anses motiverad».¹⁰ Med samma rätt skulle staten kunna påfordra räntefrihet

⁸ Se KProp 224/1922, s. 23 ff.

⁹ Ett annat exempel erbjuder KupongskF 6 §; jfr härom KProp 12/1943, s. 45 f.

¹⁰ Motion i Första Kammaren nr 29/1938 (hr Verner Andersson).

vid vilka civila krav som helst. Mera vikt bör väl tillmätas de anmärkningar, som gå ut på att räntefoten icke gjorts beroende av det allmänna ränteläget. Från flera håll har emellertid framhållits, att räntegottgörelsen bör betraktas även såsom ersättning för de kostnader och olägenheter, som den felaktiga skatteåtgärden medfört.¹ Någon möjlighet att i annan väg utfå ersättning för dylika kostnader torde nämligen f. n. icke föreligga.² Dessutom har med skäl betonats, att frågan om införande av en rörlig räntefot icke borde bedömas isolerad från motsvarande spörsmål inom skatterättens övriga områden och f. ö. även inom civilrätten.

Det länge klandrade missförhållandet, att ränta enligt 1919 års KF ansetts böra utgå även i sådana fall, då det allmänna ägde motfordran å skatt till samma eller större belopp än det restituerade, har undanröjts för de i 1945 års UppbF avsedda skatterna.³ Enligt UppbF 91 § skall nämligen ränta endast beräknas å »det belopp, som utbetalas», varvid alltså den förut omtalade kvittningen mot förfallen skatt redan verkställts. Är det fråga om belopp, som rätteligen bort taxeras å annan ort, finnes intet att säga härom. Däremot må påpekas, att då kvittning sker mot restförd skatt, som skolat erläggas senare än den sedermera restituerade skatten, ifrågavarande anordning kommer att te

¹ Jfr härom SOU 1945: 27, s. 293.

² I RÅ 1930 Fi 1075 lämnade RegR yrkande om dylik kostnadsersättning utan avseende. Jfr om hithörande spörsmål Herlitz Förvaltningsförfarandet (SOU 1946: 69), s. 216, med ett flertal hänvisningar. — Det kan nämnas, att enligt 1898 års finska förordning om kommunalförvaltning, 91 §, den som efter besvär vunnit restitution av kommunalskatt äger — förutom ränta — av kommunen utbekomma »ersättning för de kostnader han för ändringssökandet nödgats vidkännas, därest ej synnerlig anledning förekommer att befria kommunen från slik ersättningsskyldighet».

³ Se angående tidigare praxis RÅ 1926 ref. 32 och RÅ 1943 Fi 869, vilket sistnämnda avgörande särskilt påtalades av 1943 års statsrevisorer, Berättelse Del I, s. 102 ff.

sig såsom en speciell morapåföljd för restitutionsberättigade skatteskolkare. I förarbetena antages dock — icke utan skäl — att denna avräkningsregel, som tillskapats i förenklingssyfte, mestadels komme att sakna större betydelse.⁴

Beträffande åtskilliga speciella skatter och avgifter givas fortfarande inga uttryckliga regler om ränta vid restitution. I de fall, då talan om restitution kunnat föras vid domstol, har härvid framkommit en tendens till analog tillämpning av KF 2/5 1919 — vilket numera närmast skulle motsvara en dylik tillämpning av UppbF 90 §. Sålunda utdömde HD i NJA 1939: 652 (felaktigt uppburna hamn-avgifter till stad) fem procent ränta från det avgiften oriktigt inbetalts.⁵ Starka skäl synas även tala för att då en prövning i civilrättslig väg tillåtes, räntefrågan också bedömes efter mera fria skälighetssynpunkter. Härvid förefaller en analogisering från principerna bakom 1919 års KF innebära en välmotiverad lösning, i den mån icke särskilda omständigheter peka i annan riktning.⁶

Av det anförda har framgått, att räntefrågan vid skatte-

⁴ SOU 1945: 27, s. 294.

⁵ Den restitutionsberättigade hade yrkat ränta efter sex procent. Staden bestred uttryckligen, att en analog tillämpning av skatteförfattningarnas ränteregler finge förekomma. — I NJA 1939: 209, som även angick kommunala avgifter (bussplatsavgifter), utdömdes däremot vanlig moraränta med sex procent, varvid särskilt framhölls, att fråga var om »avgifter, som offentlig myndighet utan laga rätt uttagit av enskilda personer». Möjligen åsyftas med denna formulering de ovan s. 54 skildrade reglerna om ränta å skadestånd. Samma ränteberäkning tillämpades i det likartade målet NJA 1944: 653 (bussplatsavgifter); se rev.akten 13/12 1944.

⁶ I det ovan s. 128 not 8 omnämnda rättsfallet angående återfående av fartygsstämpel hava ock de domstolar, som hittills yttrat sig, utdömt fem procent ränta från den dag, skattebeloppet erlades. Däremot beräknade Sthlms RR i det ovan s. 130 not 4 omtalade målet om återfående av varuskatt fem procent processränta från stämningdagen. Måhända får detta anses utgöra ett tecken på att RR grundat sin dom på skadeståndssynpunkter (jfr ovan s. 54). På samma tankegång tyder ock den i domen använda formuleringen, att varuskatt icke bort erläggas och att därför genom inbetalningen »förlust uppkommit för bolaget till motsvarande belopp».

restitution företer en något enhetligare bild än motsvarande reglering vid dröjsmål med skattens inbetalande. Därest lagstiftaren skulle vilja tillmötesgå det stundom framförda önskemålet om en allmän översyn av gällande räntebestämmelser — offentligrättsliga såväl som privaträttsliga⁷ — torde därför skatterestitutionen bereda mindre bekymmer. Framställningen i kap 1 lär däremot bestyrka, att en upp-
röjning bland de mångskiftande bestämmelserna om på-
följder av försenad skattebetalning skulle vara välmoti-
verad.

Bland frågor, beträffande vilka det nu avslutade kapitlet synes utvisa önskvärdheten av ett lagstiftarens ingripande, må här ytterligare endast nämnas rättsmedelsförfarandets allmänna struktur vid åtskilliga speciella skatteformer och särskilt då kompetensfördelningen mellan administrativ och judiciell myndighet. Det ter sig onekligen både irrationellt och för rättskänslan stötande, att en restitutionssökande stundom skall nödgas föra en kanske flerårig process blott för att få besked om, vilka befattningshavare som kunna upptaga hans klagomål till prövning.⁸

⁷ Jfr SOU 1945: 27, s. 290 ff.

⁸ Vissa synpunkter de lege ferenda hava dessutom i förevarande kapitel framförts bl. a. å s. 108 f. (taxeringsbesvär) och s. 112 not 6 (bötespåföljd vid underlåten stämpelbetalning).

KAP. III.

Skattefordringar mellan enskilda.

Inom finansvetenskapen räknar man med att skatterna i betydande utsträckning slutgiltigt drabba andra subjekt än de, som erlagt skattebeloppen. Särskilt då det gäller konsumtionsskatterna, brukar detta spörsmål om skattens övervältring — incidensproblemet — komma i centrum av den rättspolitiska diskussionen. Mera sällan torde emellertid skattelagstiftningen uttryckligen föreskriva, i vad mån sådan övervältring skall eller icke skall äga rum. Här litar man i stället till de ekonomiska krafter, som i allmänhet dirigera produktion, prisbildning, konsumtion etc. När sålunda inom teorien ett visst subjekt utpekas såsom skattedestinatär, d. v. s. såsom den vilken avsetts skola slutgiltigt bära skatten, åsyftas i regel endast en under förarbetena uttalad avsikt.¹

En dylik lagstiftarens återhållsamhet synes dock icke alltid hava varit förhärskande i vårt land. Sålunda innehöll bl. a. 1756 års Landt-Tulls och Accis-Ordning nog så drastiska bestämmelser om skattens övervältrande på en senare köpare av den beskattade varan.² Nu för tiden torde

¹ Eberstein Skatt, s. 38, använder — i anslutning till tidigare svenska arbeten — beteckningen skattedestinatör. Formen destinatär — som bl. a. nyttjas av Willgren, s. 101 — synes mig dock bättre uttrycka att det är fråga om en adressat.

² Se Cap. XI, § 1: 7 (Modée VI, s. 4330 f.), där det heter: »Köparen är skyldig, utan gensagu, at ersätta Säljaren den wid införslen betalte Accisen och Qwarn-Tullen och utan at beräkna Accisen under köpet, wid

däremot incidensproblemet på sin höjd tangeras vid avfattningen av vissa övergångsbestämmelser. I samband med införandet år 1941 av varuskatten — som pålades importörer och producenter, men angavs vara avsedd att bäras av konsumenterna — fann man sig sålunda föranlåten att möjliggöra skattebefrielse för sådana säljare, vilka redan före ikraftträdandet avtalat leverans till visst pris, utan möjlighet att sedermera uttaga även skatten. Skälet härtill var uppenbarligen, att skatten eljest skulle komma att drabba säljaren själv.³ Likaså måste den förut berörda tekniska restitutionen vid avskaffandet av tilläggsskatten å bensin ses mot bakgrunden utav, att denna skatt eljest icke kunde, såsom avsetts, övervältras på konsumenterna.⁴ Samma önskan att dirigera skatteincidensen ger sig tillkänna däri, att teknisk restitution beviljas vid viss beskattad varas användning för särskilda ändamål, t. ex. varvsindustriestitution enligt TullrestF 3 §. Utgångspunkten för en sådan åtgärd synes nämligen vara, att den berörda näringsgrenen eljest måst definitivt bära skatten i fråga.

Vid ansatser av nu beskrivet slag torde vår skattelagstift-

50 dalers böter, Säljarens eller målsegandens ensak; men i fall köparen sådant vägrar och ej til sig löser Accis- och Qwarn-Tulls-Sedeln, som bör ske, innan Köparen den sålde Waran i sine händer bekommit, så hafwer Säljaren med berörde Sedel, hwilken såsom förfallen til utmätning skal anses, at anmäla sig hos wederbörande Executor i Staden, som, wid answar til görande, det må wara förr eller senare på dagen, utan Partens hörande, Rättegång eller förwisande til domstol, ehwad förord af Köparen förebäras må, genast skal meddela Säljaren utmätning i Köparens egendom, så wäl för den utlagde Accisen och Qwarn-Tullen, som berörde böter, och ware Köparen, wid 50 dalers böter, aldeles betagit och förbudit, sig i ringaste måtto wid prisets betingande uti något förord eller afhandling inlåta med Säljaren om Accisens aftingande, under hwad sken det förebäras må; Och bör denna plikt å andra sidan af Accis-Sedeln wara tryckt utsatt til Köparens warning.»

³ Se VaruskF, övergångsbestämmelserna 2, där även utvägen att lägga skatten direkt på köparen står öppen. Jfr KProp 237/1941, s. 50.

⁴ Jfr ovan s. 82.

ning numera ha stannat.⁵ Detta förhållande bör sammanställas med att svensk rätt — såsom tidigare påvisats — överhuvud icke reser några principiella hinder mot avtal angående övertagande av viss skattebörda, t. ex. i samband med någon större affärstransaktion.⁶ Endast beträffande förhållandet mellan jordägare och arrendator har år 1943 — i syfte att förbättra arrendatorns ställning — införts uttryckligt förbud mot att pålägga arrendatorn ansvar för fastighetens skatter (NyttjL 2: 23). Vem som helst utom arrendatorn kan däremot fortfarande med laga verkan åta sig samma skatters betalning. Hinder föreligger i regel icke heller för jordägaren att beräkna arrendesumman så att säker täckning för skatterna erhålles. I den mån man endast velat uppnå, att arrendatorn icke skall åta sig en »till omfattningen oviss förpliktelse», kan ju stadgandet ändå fylla sitt ändamål.⁷

Det ter sig med dessa utgångspunkter konsekvent, att lagstiftningen — åtminstone i den mån fri prisbildning medgives — icke sökt reglera befogenheten att inräkna t. ex. en konsumtionsskatt vid bestämmande av försäljningspriset å viss vara. Ett ingripande härvidlag lär f. ö. endast kunna äga rum genom allmän civillag, stiftad i enlighet med RF 87 §.

I ett speciellt avseende har emellertid den svenske skattelagstiftaren ägnat större uppmärksamhet åt spörsmålet om vem som skall slutgiltigt bära skatten. Jag syftar på de fall, då skatt uträknas särskilt för vissa subjekt, men själva *betalningen* av de sålunda fastställda beloppen *i första hand åvilar ett annat subjekt*. Redan sättet för skattebeloppets

⁵ Jfr även om vissa stämpelfall den följande framställningen.

⁶ Jfr ovan s. 30 f.

⁷ Ett dylikt ändamål uppbär även bestämmelsen i NyttjL 2: 6, att legan skall utsättas i penningar. Jfr om båda frågorna Skarstedt—Ekberg—Andersberg, s. 180 och 76 f.

bestämmande innehåller här en anvisning på att skattebetalaren äger söka erlagt belopp åter av det egentliga skatteobjektet. Formerna för denna *regressrätt* ha då aktualiserats, av allt att döma tidigast beträffande stämpelskatterna. Eftersom skattebördans fördelning vid dessa skatter överhuvud är av intresse, medtages i den följande översikten även sådana fall, då en ren övervältringsregel givits.⁸

I fråga om *lagfartsstämpeln* infördes redan i 1824 års stämpelförordning en med nu gällande StplF 9 § i huvudsak överensstämmande föreskrift, att stämpeln skulle bekostas av kontrahenterna till hälften vardera, om annat icke avtalats.⁹ Eftersom fångeshandlingen överhuvud icke får mottagas utan att stämpeln erlägges, kommer en dylik fördelningsregel icke att få betydelse vid själva stämpelbeläggningen. Det blir helt och hållet kontrahenternas sak att vid avräkningen dem emellan tillämpa densamma. Bestämmelsen i StplF 10 § framstår därför såsom en dispositiv tolkningsregel beträffande köpeavtal, vilket f. ö. markeras av tillägget »om ej annorlunda därom slutet är». Regeln hör utan tvivel hemma i allmän civillag, låt vara att den har sakens natur för sig och dess intagande i StplF därför knappast torde ha medfört några olägenheter.¹⁰ Eventuell

⁸ Blumenstein, s. 119 ff. (och efter honom — dock utan källangivelse — Willgren, s. 101 f.), kallar den förutnämnda typen av återfordringsrätt »intern skatteregress», i motsats mot den rena övervältringen, som benämnes »extern skatteregress».

⁹ Beträffande vissa slags kontrakt förekommer samma fördelningsregel första gången i 1748 års stämpelförordning (Modée IV, s. 2511; en kronologisk förteckning på samtliga svenska stämpelförordningar återfinnes hos Eberstein Skatt på arf och gåfva, bil. 1). — I 1881 års förslag angående stämpelavgiften, s. 67, förutsattes, att hälftenregeln, som då endast kvarstod beträffande lagfartsstämpeln, skulle utgå och frågan helt »överlätas åt enskild uppgörelse». Förslaget i denna del följdes dock icke vid utfärdandet av 1883 års stämpelförordning.

¹⁰ Regeln skulle väl försvarat en plats i 1947 års Jordabalksförslag (SOU 1947: 38), 4 kap. 10 §, där köparens och säljares ansvar för fastighetsskatt dispositivt regleras.

tvist om regelns tillämpning bör naturligtvis behandlas av allmän domstol i den för tvistemål stadgade ordning.¹

I StplF 9 § återfinnes en liknande regel för fördelningen av *fartygsstämpel* mellan köpare och säljare. I olikhet mot lagfartsstämpeln kan emellertid fartygsstämpel enligt § 34: 1 uttagas på samma sätt som i fråga om oguldna kronoutskylder. Hälftenregeln får härigenom även en rent skatterättslig betydelse; den ger svar på frågan, mot vilket subjekt skatteanspråket kan riktas. Den civila regleringen behåller sin betydelse för sådana fall, då ena kontrahenten erlagt hela skatten och återkräver halva beloppet av den andre.

Vad härefter angår *fondstämpeln*, innehåller FondstplF §§ 6—8 noggranna föreskrifter om köparens, säljarens och förmedlarens ansvarighet gentemot kronan för stämpelns utgörande.² I fråga om det inbördes regressansvaret har däremot lagstiftaren inskränkt sig till en föreskrift, att förmedlaren äger återsöka av honom erlagd stämpel hos vilken som helst av kontrahenterna (§ 7: 4). Denna regressrätt skall säkerligen i händelse av tvist prövas i vanlig civil väg. Avtal om annan fördelning av skattebördan måste ock respekteras.

En särskild reglering i det nu behandlade hänseendet möter vid *arvs- och gåvoskatten*. Ännu innan uttrycklig bestämmelse härom gavs i 1908 års stämpelförordning, ansågs det självfallet, att arvsskatten skulle förskjutas av

¹ Denna synpunkt förbisågs i NJA 1903: 584, där stad, som förvärvat fastighet av kronan, hos Kungl. Maj:t sökte återfå halva stämpeln men hänvisades till att överklaga själva stämpelbeslutet enligt 1899 års stämpelförordning 26 § (närmast motsvarande 1914 års StplF 20 §; jfr ovan s. 84 ff.), varvid restitutionstalan givetvis icke kunde bifallas. En stämning å kronan till civil domstol hade bort medföra dom å halva stämpelns återbetalande, försåvitt man icke i själva köpeavtalet kunde intolka ett köparens åtagande att svara för hela stämpeln.

² Jfr härom Eberstein Skatt, s. 553 f.

dödsboet.³ I anslutning till denna ordning innehöll redan 1883 års stämpelförordning, § 15, beträffande den dåvarande, på kvarlåtenskapsbeskattning grundade arvsstämpeln en bestämmelse om, att fideikommissarie och annan testamentstagare skulle vid egendomens tillträde till boet återgälda vad av stämpelavgiften belöpte på hans del jämte fem procent ränta.⁴ I 1894 års stämpelförordning, 9 §, tillkom uttrycklig föreskrift om att bouppteckningsstämpeln skulle arvingar och testamentstagare emellan gäldas efter vad enligt stämpelberäkningen belöpte på vars och ens andel. En i princip likartad regel återfinnes numera i AGF 54 §, där tillika stadgas, att varje delägare skall å det för hans räkning av dödsboet förskjutna skattebeloppet gälda vanlig bankränta.

Att dödsboet erlägger skatten och sedan återsöker den av delägarna ter sig särskilt naturligt, i den mån man är böjd att betrakta dödsboet endast såsom en form för delägarnas ekonomiska förvaltning.⁵ Det må blott betonas, att beskattningsmyndigheten såsom sådan icke har någon uppsikt över det sätt, på vilket denna delägarnas ansvarighet i praktiken göres gällande. Överenskommelse mellan delägarna sätter här, liksom i de förut berörda stämpelfallen, fördelningsregeln ur funktion. Man vågar ock uttrycka en förmodan, att AGF:s föreskrift om ränta å förskjuten arvsskatt i praktiken mera sällan vinner efterföljd, försåvitt det icke gäller mycket stora skattebelopp.

Om sålunda lagstiftaren icke tvekat att giva en dispositiv

³ Jfr 1901 års förslag till ändringar i stämpelförordningen, s. 25.

⁴ Jfr den utförliga framställningen hos Eberstein Skatt på arf och gåfva, s. 121, varav framgår, att denna bestämmelse, som infördes efter initiativ av skatteregleringskommittén, betecknade ett förebud till den kommande arvslottsbeskattningen.

⁵ Jfr om hithörande frågor Malmström Successionsrättsliga studier, särskilt s. 124 ff.

föreskrift beträffande skatteuppgörelsen mellan dödsbo och delägare, har däremot åtminstone AGF medvetet velat undvika att skapa ett motsvarande fordringsförhållande delägarna emellan. När sålunda vid efterbeskattning en delägare ålägges förhöjd skatt men en annan i stället får sin skatt minskad, är icke den senare — såsom fallet var enligt 1914 års arvsskatteförordning — hänvisad till att helt eller delvis söka sitt åter av den förstnämnde. I stället skola två självständiga uppgörelser mellan det allmänna och respektive delägare försiggå, i ena fallet efterbeskattning och i det andra återvinning.⁶ Även den i 1914 års förordning, 46 §, föreliggande skyldigheten för den, som erhållit egendom med nyttjanderätt, att förskjuta stämpel för senare tillträdande ägare, har på mycket goda grunder fått bortfalla i AGF.⁷

Önskemålet att i största möjliga utsträckning undvika skatterättsliga regressanspråk mellan enskilda subjekt tillgodoses även på andra områden. Sålunda skall enligt KupongskF § 12: 1 för det fall, att aktiebolag oriktigt innehållit *kupongskatt*, restitutionsansökan städse ställas till kupongskattenämnden, även om bolaget ännu icke hunnit inleverera beloppet i fråga och ett krav direkt gentemot bolaget sålunda vore tänkbart. Likaså är bolag, som nödgats inleverera kupongskatt för ännu icke lyftad utdelning, också skyldigt att utan avdrag gottgöra den utdelningsberättigade, då denne sedermera anmäler sig och styrker, att kupongskatt icke hade bort utgå. Den inbetalda kupongskatten får bolaget i stället — räntefritt — söka åter av det allmänna (6 §).

⁶ Jfr SOU 1939: 18, s. 132 f.

⁷ Jfr Eberstein Den svenska arvs- och gåvobeskattningen, s. 159 f., samt betr. förut gällande rätt Eberstein Skatt, s. 454 f. Det kan nämnas, att den av 1914 års bevillningsutskott tillagda regeln i fråga förordades redan i 1901 års förslag till ändringar i stämpelförordningen, s. 25 f.

Rätten att återsöka skattebelopp, som erlagts för annan, har erhållit förnyad aktualitet genom 1945 års uppbördsreform. Enligt UppbF §§ 46—52 skall arbetsgivare efter vissa principer göra *avdrag å lön för arbetstagarens skatt* och inleverera det avdragna beloppet direkt till uppbördsmyndigheterna.⁸ Har arbetsgivare underlåtit att verkställa dylikt avdrag, kan han enligt UppbF 95 § — därest arbetstagaren icke efter anmaning inbetalat skattebeloppet i fråga — förpliktas att själv erlägga detsamma. I 96 § givas föreskrifter om, att sålunda förskjutet belopp må genom vederbörande utmätningsman *sökas åter hos arbetstagaren* i den för indrivning av skatt stadgade ordning.

I det utkast till förordning om skatteavdrag, som år 1941 på grundval av Sandströms samma år avgivna utredning framlades av borgmästaren Laurin, hade jämväl stadgats rätt för arbetsgivaren att hos arbetstagaren återsöka förskjutet belopp. Här torde dock en rent civil talan hava varit åsyftad.⁹ 1944 års uppbördsberedning föreslog däremot den sedermera antagna ordningen med indrivning direkt genom utmätningsmannens försorg. Häremot invändes redan under remissbehandlingen från vissa myndigheter, att regressrätten vore »ett civilrättsligt spörsmål, som låge helt utanför skatteindrivningen». Liksom det all-

⁸ Någon absolut nyhet för svensk rätt betecknar icke detta förfarande. Enligt 1833 års Legostadga, 34 §, skulle husbonde ansvara för tjänstehjons personella kronoutskylder; »dock må de å lönen avdragas, där ej annorlunda vid städjandet överenskommits». Det kan förtjäna omnämnas, att legostadgan i denna del förblev — åtminstone formellt — gällande fram till år 1926. Av förarbetena till 1926 års beslut framgår icke, huruvida jämväl denna bestämmelse om löneavdrag vore att räkna till de »talrika bestämmelser av olämplig och för tjänarna kränkande beskaffenhet», som ansågos motivera legostadgans totala avskaffande (KProp 183/1926, s. 10). Beträffande restförd skatt hade dock redan från år 1919 löneavdrag kunnat ske enligt 1917 års Införsell. Jfr vidare SOU 1945: 27, s. 254 f.

⁹ Jfr SOU 1941: 5, s. 386 f., och Laurins P. M. (1941), bil. 1, § 64 (motiven, s. 38 f., giva ingen ledning angående detta stadgande).

männa icke befattade sig med förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare, efter det skatt uttagits genom införsel, borde samma ordning gälla här. DepCh ansåg emellertid, att arbetsgivarna kunde beredas förmånen att få skattebeloppet uttaget i den enklare ordning, som gällde för indrivning av skatt.¹

Onekligen har här införts en ganska diskutabel form för den rent civilrättsliga uppgörelsen mellan arbetsgivare och arbetstagare. Till en början kan pekas på de säkerligen icke ovanliga fall, då arbetarparten påstår, att löneavdrag verkligen skett men icke redovisats till uppbördsmyndigheterna, medan arbetsgivaren säger sig av förbiseende icke ha verkställt något avdrag.² Därest arbetsgivarens ansvar enligt 95 § här tages i anspråk — vilket väl får anses troligast — kan han sedermera i ytterst summariska former söka åter av arbetstagaren det belopp, som denne enligt arbetsavtalet icke anser sig skyldig att gälda. Det ter sig näppeligen förenligt med traditionerna i svensk rätt, att en dylik tvist om arbetsavtalets innehåll skall — åtminstone preliminärt — avgöras av utmätningsmannen. Icke ens den lokala skattemyndigheten synes alltid behöva inkopplas i sammanhanget.

Härtill kommer, att förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare kan rymma andra rättsfrågor, vars avgörande prejudiceras genom det summariska utkrävandet av regressrätten. Det må t. ex. pekas på sådana fall, då arbetstagaren äger kvittningsskilling motfordran hos arbetsgivaren.³ Bestäm-

¹ Se till det sagda SOU 1945: 27, s. 301, och KProp 370/1945, s. 249 ff.

² Särskilt om arbetstagaren hävdar, att arbetsgivaren åtagit sig att svara för skatten (jfr ovan s. 30 f.), lär den i texten beskrivna konflikten kunna bli aktuell.

³ Jfr KProp 370/1945, s. 249, där KB i Malmöhus län befarade, att en arbetsgivare skulle kunna utnyttja avdragsrätten för indrivande av annan fordran hos arbetstagaren.

melse om att ärendet då skall såsom tvistigt hänvisas till domstol synes icke föreligga. Även en invändning om att regressrätten preskriberats — här torde bl. a. den femåriga preskriptionstiden för huvudfordringen löpa — skall tydligen prövas av utmätningssmannen. I detta sammanhang må observeras den mindre lyckliga konsekvensen av gällande ordning, att en arbetsgivare — inom nämnda preskriptionstid — själv kan bestämma, när ett indrivningsförfarande mot arbetstagaren skall igångsättas. Denna åtgärd kan t. ex. sparas till dess arbetstagaren lämnar anställningen. Uppbördsförordningens regler om avskrivning lära icke heller bliva tillämpliga, vilket innebär att arbetsgivaren när som helst kan påkalla nya utmätningssförsök. Slutligen förefaller diskutabelt, huruvida UppbF kan sätta ur kraft arbetsgivarens civilrättsliga befogenhet att kräva ränta å det för arbetstagaren utlagda skattebeloppet. I annat fall måste ju domstolsvägen ändock anlitas såsom ultima ratio.

Måhända vill någon invända, att de nu påpekade komplikationerna mera sällan bliva aktuella och att UppbF:s lösning därför kan te sig enkel och praktisk. Härtill må anmärkas, att även om man efter tidens sed fäster mindre avseende vid den konstitutionella sidan — en lagstiftning enligt RF 87 § borde eljest i förevarande avseende ha varit ofrånkomlig — så synes dock problemet hava kunnat lösas både friktionsfriare och ur rättslig synpunkt mera oantastligt. Liksom AGF och KupongskF, efter vad förut skildrats, velat undvika skattefordringar mellan enskilda subjekt, kunde man även här ha riktat arbetsgivarens regressrätt icke mot arbetstagaren utan mot det allmänna, sedan skatten i fråga i vanlig ordning indrivits hos arbetstagaren. Regresskravet skulle då icke bero av arbetsgivarens initiativ utan tillgodoses i form av automatisk restitution av det

från arbetstagaren erhålla beloppet. Därvid finge även bestämmas, i vad mån ränta skulle utgå. Man skulle härigenom uppnå den i ovan omtalade remissyttranden påyrkade boskillnaden mellan civilrätt och skatterätt, utan att någon minskning uppkomme i regressrättens sakliga värde för arbetsgivaren.⁴

Även då det gäller *regresskrav gentemot arbetsgivare*, som verkställt för stort avdrag, har lagstiftaren bakom UppbF fallit för frestelsen att utforma rent civilrättsliga regler. Har arbetsgivaren i brist på debetsedel avdragit tjugofem procent av lönen och detta belopp sedermera, då debetsedeln kommit tillrätta, visar sig vara för högt, skall enligt UppbF 49 § 2 st. överskjutande belopp, som ännu icke inbetalats, »skyndsamt mot kvitto» tillhandahållas arbetstagaren. Samma regel gäller enligt 55 § för den händelse innehållet lönebelopp på grund av senare beviljad jämkning överstiger vad som skall inbetalas under närmast följande uppbördstermin. Även här hade det, för att hålla civilrättsliga komplikationer på avstånd, varit önskligt, att beloppet i vanlig ordning inbetalades och sedermera genom det allmännas försorg restituerades till arbetstagaren, eventuellt först i samband med skattens slutliga fastställande.

Ännu återstår en speciell grupp av skatterättsliga regresskrav, som är förtjänt av omnämnande. Enligt StplF föreligger i ett flertal fall ett *tjänstemannaansvar för skattens rätta uttagande*. Därest t. ex. vederbörande advokatfiskal vid sin granskning enligt StplF 36 § finner stämpel hava utgått med för lågt belopp, brukar talan om utgörande av

⁴ Löneavdragssystemet rymmer i sig ännu en anledning till konflikt mellan administrativt och judiciellt betraktelsesätt. Då vid domstol föres talan om utfående av ogulden lön, blir ju frågan om det nettobelopp, som bort utgå, för arbetstagarparten av största intresse. Domstolen lär dock icke kunna ingå på någon prövning av löneavdragets rätta storlek utan är hänvisad till att utdöma ett bruttobelopp. Jfr för tysk rätt Bühler, s. 466 f.

felande stämpel i första hand riktas mot den tjänsteman, som verkställt stämpelbeläggningen.⁵ Härvid må observeras, att ersättningsskyldighet i praxis anses uppkomma endast då den oriktiga stämpelbeläggningen varit av beskaffenhet att medföra ansvar för tjänstefel.⁶ Den omständigheten, att advokatfiskalen avstått från kriminell ansvarstalan, lär dock icke i och för sig utesluta ersättningsskyldighet.⁷ Erlägger tjänstemannen icke frivilligt det av advokatfiskalen anmärkta stämpelbeloppet och anses frågan om kriminellt ansvar tveksam, brukar nog advokatfiskalen numera vanligen begagna den honom tillkommande rätten att föra talan direkt mot enskild part om utgivande av felande stämpel (StplF § 36: 2). Men har tjänstemannen verkligen begått ett klart fel, kan han icke undgå skyldigheten att i första hand erlægga stämpeln. Uttrycklig bestämmelse saknas om att tjänstemannen därvid i sin tur äger *regressrätt mot den skattskyldige*. Efter vad ovan anförts förefaller ock välmotiverat, att en dylik civilrättslig regel icke inpassats i StplF. Någon tvekan lär emellertid icke föreligga därom, att tjänstemannen äger vända sig mot den enskilde med krav på stämpeln fulla belopp, förutsatt att tjänstemannen verkligen själv nödgats erlægga beloppet.⁸ Detta gäller även för det fall att tjänstemannen sam-

⁵ Ang. preskriptionstid för dylik talan, jfr ovan s. 45 not 1.

⁶ Se NJA 1898: 193 (bouppteckningsstämpel; plenum) och NJA 1912: 315 (lagfartsstämpel). Jfr Hugo Ericsson i SvJT 1925, s. 483, och Eberstein ib. 1926, s. 209. De anmärkta rättsfallen synas förtjänta av att fortfarande upptagas i lageditionen, t. ex. under StplF 36 §.

⁷ Se t. ex. SvJT 1923, rf s. 64 (bouppteckningsstämpel), där ersättningstalan bifölls utan samtidig ansvarstalan, och SvJT 1933, rf s. 61 (bouppteckningsstämpel), där dylik ersättningstalan upptogs till prövning men ogiljades just emedan försummelse icke ansågs ligga tjänstemannen till last.

⁸ Jfr NJA 1936: A 161, där beträffande årliga skatter tvenne uppbörds-tjänstemän i anmärkningsväg hade förpliktats att till statsverket återbetala för mycket restituerat belopp. På grund härav och då anmärkningen befanns sakligt berättigad, ålade HD vederbörande skattskyldige att till upp-

tidigt fällts till ansvar och beloppet alltså formellt kunde anses såsom ett skadestånd på grund av brottslig handling. Här kan naturligtvis icke åberopas den i tidigare praxis beträffande regress mellan flera skadevällare beaktade synpunkten, att ett rättsstridigt beteende icke borde giva upphov till regressanspråk.⁹ Skada för det allmänna uppkommer ju endast i den mån stämpeln författningsenligt icke kan i efterhand uttagas av den stämpelpfiktige.¹

Enligt reglerna om *aktieemissionsstämpel* i StplF 8 § är även ett särskilt ansvar pålagt vissa eller alla ledamöter i bolagets styrelse för aktiebrevens behöriga stämpelbeläggning. Då genom rättsfallet NJA 1928: 10 torde vara avgjort, att bolaget självt kan anses ekonomiskt ansvarigt för stämpeln, synes hinder icke möta för styrelseledamot, som nödgats erlagga stämpeln, att söka densamma åter av bolaget. Eventuella böter, vilka skola fastställas till tio gånger det undandragna stämpelbeloppet, måste däremot stanna på vederbörande styrelseledamöter, låt vara att genom plenimålet NJA 1915: 424 bestämts, att nämnda tiodubbla belopp icke behöver slutligen gäldas särskilt av varje instämmd styrelseledamot.

En återblick på förevarande kapitel torde giva vid handen, att förutsättningarna och formerna för uttagande av skattefordringar enskilda emellan i regel bliva beroende av

bördestjänstemännen återgälda av dem inbetalt belopp jämte fem procent ränta därå från inbetalningsdagen.

⁹ Angående nämnda tankegång, jfr Karlgren Skadeståndsläran, s. 152 f.

¹ Även vid andra skatter än stämpelskatterna förekommer ett tjänstemannaansvar med åtföljande regressrätt (jfr t. ex. ovan not 8). Märkas bör dock stadgandet i RF § 113, enligt vilket taxeringsmän icke skola kunna ställas till ansvar för debitering eller taxering. Härmed avses enligt Malmgren (s. 117) »ordförande och ledamöter i de olika beskattningsnämnderna». På grund av nämnda stadgande gick i ett uppmärksammat fall från år 1920 en taxeringsnämnd fri från ansvar för en genom dess förbiseende uppkommen skatteförlust av över 1,3 miljoner kronor; jfr SOU 1925: 27, s. 218 ff.

rent civilrättsliga överväganden. Detta synes ock utgöra en naturlig följd av den allmänna avtalsfrihetens ännu förhärskande princip. De avsteg från civilrättsligt betraktelsesätt, som möta i 1945 års uppbördsförordning, mana icke till vidare efterföljd.

Förkortningar.

(Å författningar, som icke finnas intagna i Skarstedts lagedition, har nummer i SFS utsatts, dock endast avseende den ursprungliga lydelsen.)

AGF	KF 6/6 1941 om arvsskatt och gåvoskatt
AutomobilskF	KF 2/6 1922 om automobilskatt
BensinskF	KF 3/5 1929 om särskild skatt å bensin och motorsprit (SFS 62)
Bet.	Betänkande
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch av 1896 (Tyskland)
BoutrL	Lag 9/6 1933 om boutredning och arvskifte
BrännvinstillvF	KF 11/6 1926 ang. tillverkning och beskattning av brännvin
C	Codex Iustinianus
DepCh	Departementschefen
EMvW	Festschrift tillägnad Erik Marks von Würtemberg. Sthlm 1931
FJFT	Tidskrift, utg. av Juridiska föreningen i Finland
FolkpensL	Lag 29/6 1946 om folkpensionering
FondstplF	KF 6/11 1908 ang. en särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper
FT	Förvaltningsrättslig Tidskrift
GB	Giftermålsbalken
GRB	Rättegångsbalken i 1734 års lag
HB	Handelsbalken
HD	Högsta Domstolen
HovR	Hovrätten
HundskatteF	KF 17/5 1923 ang. skatt för hundar
Införsell	Lag 14/6 1917 om införsel i avlöning, pension eller livränta
JR	Justitieråd
KaffeskF	KF 22/12 1939 om skatt å kaffe (SFS 877)
KB	Konungens Befallningshavande
KBr	Kungl. Brev
KF	Kungl. Förordning
KInstr	Kungl. Instruktion
KK	Kungl. Kungörelse
KL	Kommunalskattelagen 28/9 1928

KonkursL	Konkurslagen 13/5 1921
KProp	Kungl. Proposition
KRegl	Kungl. Reglemente
KRes	Kungl. Resolution
KupongskF	KF 12/2 1943 om kupongskatt
KvarlätenskF	KF 26/7 1947 om kvarlätenskapsskatt
KÅ	Kammarrättens årsbok
L	Lag
LKL	Lag 6/6 1930 om kommunalstyrelse på landet
LKSt	Lag 6/6 1930 om kommunalstyrelse i stad
LäskedrycksskF	KF 22/12 1939 om skatt å läskedrycker (SFS 919)
MaltskF	KF 15/12 1939 ang. tillverkning och beskattning av maltdrycker (SFS 887)
NAT	Nordisk Administrativt Tidsskrift
NJA (A, B)	Nytt Juridiskt Arkiv, Avd. 1 (nr i notisavd.)
NJMF	Förhandlingar vid nordiska juristmöten
NRB	Rättegångsbalken 18/7 1942
NRev	Nedre Justitierevisionen
NT	Tidskrift för lagstiftning, utg. av C. Naumann
NyttjL	Lag 14/6 1907 om nyttjanderätt till fast egendom
NöjesskatteF	KF 21/12 1945 om nöjesskatt
Oriktig-tullavgF	KF 24/5 1928 ang. förfarandet i vissa fall vid oriktig avgiftsberäkning hos tullverket (SFS 124)
PålsvaruskF	KF 30/6 1943 om skatt å vissa pålsvaror (SFS 477)
PreskrF	KF 4/3 1862 om tioårig preskription och om kallelse å okända borgenärer
RA	Riksarkivet
RegR	Regeringsrätten
RegRL	L 26/5 1909 om KM:ts regeringsrätt
RestindrivnF	KM:ts Restindrivningsförordning 13/11 1931 (upphävd 1945)
Rev.akt	Nedre Justitierevisionens akter i revisionsmål
RF	Regeringsformen 1809
RR	Rådhusrätten
Rt	Norsk Retstidende
RÅ (F, Fi resp. E)	Regeringsrättens Årsbok (nr i notisavd. för finansdepartementet resp. ecklesiastikdepartementet)
SF	KF 28/9 1928 om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt
SFF	KF 26/7 1947 om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk Författningssamling
SIF	KF 26/7 1947 om statlig inkomstskatt
SkuldebrL	Lag 27/3 1936 om skuldebrev
SOU	Statens offentliga utredningar
StplF	KF 19/11 1914 ang. stämpelavgiften
SvJT (rf)	Svensk Juristtidning (rättsfallsavdelningen)

SvSkT	Svensk Skattetidning
TF	Taxeringsförfordning 28/9 1928
TfR	Tidsskrift for Rettsvitenskap
TobaksL	Lag 11/6 1943 ang. statsmonopol å tillverkning och import av tobaksvaror
TrafikskatteF	KF 19/6 1942 om trafikskatt (SFS 375)
TullrestF	KF 4/10 1929 ang. tullrestitution (SFS 307)
TullSt	Tullstadgan 7/10 1927 (SFS 391)
TulltaxeF	Tulltaxeförordningen 4/10 1929 (SFS 316)
UfR	Ugeskrift for Retsvæsen
UP	Utsökningslagens promulgationsförfordning
UppbF	Uppbördsförfordningen 31/12 1945
UppbRegl	Uppbördsreglemente (äldre)
VaruskF	KF 25/5 1941 om varuskatt (SFS 251)
ÖÄ	Överståthållarämbetet

Citerad litteratur.

A. Offentliga utredningar.

- Förslag till kungörelse angående stämpelafgiften utarbetadt inom Kongl. Finansdepartementet. Sthlm 1881.
- Förslag till vissa ändringar i stämpelförordningen, utarbetadt inom Kongl. Finansdepartementet med biträde af tillkallade sakkunniga personer. Sthlm 1901.
- Lagberedningens förslag till jordabalk II... Sthlm 1908.
- Betänkande med förslag till förordning om arfsskatt och skatt för gåfva afgifvet ... af därtill förordnade kommitterade. Sthlm 1910.
- SOU 1925: 27. 1923 års taxeringssakkunnigas betänkande ang. omorganisation av taxeringsväsendet... Sthlm 1925.
- SOU 1928: 15. Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser rörande tullrestitution, avgivet av tillkallade sakkunniga inom Kungl. Finansdepartementet. Sthlm 1928.
- SOU 1931: 40. Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m. m. ... av 1928 års bolagsskatteberedning. Del I. Sthlm 1931.
- SOU 1938: 46. 1936 års uppbördskommittés betänkande med förslag till omorganisation av uppbördsväsendet och folkbokföringen m. m. Del I. Uppbördsväsendet. Sthlm 1938.
- SOU 1939: 18. 1938 års arvsskattekommittés betänkande med förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt m. m. Sthlm 1939.
- SOU 1941: 5. Betänkande med allmänna riktlinjer för åstadkommande av tidigare inbetalning av utskylder [avg. av K. G. A. Sandström]. Del I. Sthlm 1941.
- Laurins P. M. 1941. P. M. angående skatteavdrag å vissa slag av inkomster utarbetad ... av borgmästaren Joël Laurin. Med särskild bilaga 21, innehållande Redogörelse för yttrandena över ... [Sandströms betänkande, SOU 1941: 5 och 6]. Sthlm 1941.
- SOU 1942: 21. Betänkande med förslag till främjande av utskyldsbetalning genom erkända skatteförmedlingskassor [avg. av K. G. A. Sandström]. Sthlm 1942.
- SOU 1942: 31. Betänkande med förslag till skärpt bestraffning av falskdeklaration m. m., avg. av inom Finansdepartementet tillkallade sakkunniga. Sthlm 1942.
- SOU 1944: 10. Processlagberedningens förslag till lag om införande av nya rättegångsbalken m. m. 2. Motiv. Sthlm 1944.

- SOU 1945: 27. 1944 års uppbördsberednings betänkande med förslag till omläggning av uppbördsförfarandet. Sthlm 1945.
- SOU 1946: 69. Förvaltningsförfarandet. Förberedande utredning angående reglering av förfarandet hos förvaltningsmyndigheter i ärenden rörande enskild rätt och därmed sammanhängande frågor. På offentligt uppdrag verkställd av Nils Herlitz. Sthlm 1946.
- SOU 1946: 79. 1945 års statsskatteberednings betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen samt ang. kvarlåtenskapsskatt m. m. Sthlm 1946.
- SOU 1947: 38. Lagberedningens förslag till Jordabalk. I. Sthlm 1947.

B. Övrig litteratur.

Citering sker genom författarnamn, i förekommande fall jämte huvudord. Några större tidskriftsuppsatser hava medtagits.

- Alexanderson, N., Bidrag till läran om penninganvisning enligt svensk rätt. I. Diss. Ups. 1904.
- Alten, E., Behandlingen og avgjørelsen av skattesaker. Rt 1940, s. 1 ff.
- Andersen, P., Dansk Forvaltningsret. 2 Udg. Khvn 1946.
- Arnholm, C. J., Passivitetsvirkninger ... Oslo 1932.
- , Streiftog i obligasjonsretten. Oslo 1939.
- Ball, K., Einführung in das Steuerrecht. Mannh. Berl. & Lpz. 1925.
- Becker, E., Die Reichsabgabenordnung. 5:e Aufl. Berl. 1926.
- Blumenstein, E., Die Steuer als Rechtsverhältnis. Festgabe für Georg von Schanz ... Bd II, s. 1 ff. Tüb. 1928.
- , Schweizerisches Steuerrecht. I, II. Tüb. 1926—29. (Citeras Blumenstein.)
- Bratt, J., Praxis i fråga om restitution av B-skatt. SvSkT 1934, s. 12 ff.
- , Om beskattning av inkomst under konkurstillstånd. SvSkT 1945, s. 94 ff.
- Bugge, K. L., Skatterett I. Oslo 1946.
- Bühler, O., Lehrbuch des Steuerrechts. I. Allgemeines Steuerrecht. Berl. 1927.
- Castberg, F., Innledning til forvaltningsretten. Oslo 1938.
- Cavalli, H., Om statslån och statsskulder ... Diss. Malmö 1942.
- Dahlgren—Wigert—Sivert—Järnerup, Skatt vid källan. Sthlm 1946.
- Eberstein, G., Om skatt på arf och gåfva enligt svensk rätt. Upps. 1915.
- , Preskriptionsbestämmelsen i stämpelförordningen 50 §. SvJT 1926, s. 201 ff.
- , Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt. I, II. Sthlm 1929—37. (Citeras Eberstein Skatt.)
- , Den svenska arvs- och gåvobeskattningen. Sthlm 1944.
- , Om gränsen mellan beskattningsbar inkomst och kapitalförvärv. Festskrift tillägnad Vilhelm Lundstedt, Upps. 1947, s. 141 ff.

- Eilard, R., Införselexekutionen... Borås 1947.
- Ekeberg—Guldborg—Bergendal, Den nya lagen om boutredning och arvskifte... Sthlm 1937.
- Ekeberg, B., Förtida arvs inverkan på arvsskattens beräkning. SvJT 1925, s. 425 ff.
- Ekelöf, P. O., Straffet, skadeståndet och vitet... Upps. univ. årsskrift 1942: 8. Upps. & Lpz. 1942.
- , Juridisk slutledning och terminologi. TfR 1945, s. 211 ff.
- Essén, Å., Johan Liljencrantz som handelspolitiker... Diss. Lund 1928.
- Fahlbeck—Jägerskiöld—Sundberg, Medborgarrätt. Hfors 1947.
- Fehr, M., Bidrag till läran om fordringspreskription enligt svensk rätt. Upps. 1913.
- Finsen, A., Skematisk Fremstilling af gældende dansk Lovgivning om direkte Skatter. Khvn 1937.
- Fleiner, F., Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts. 8:e Aufl. Tüb. 1928.
- Gedda, T., Kommentar till 17 kap. Handelsbalken (förmånsrättsordningen). Göteborg 1933.
- [Hasselrot, B.], Några spörsmål ang. ocker, vite och ränta... Malmö 1926.
- Helkett, C., Opgørelse af den skattepligtige Indkomst til Staten. 3. Udg. Khvn 1944.
- Hensel, A., Steuerrecht. Berl. 1924.
- Herlitz, N., Riksdagens finansmakt (Sveriges Riksdag XII). Sthlm 1934.
- , Inledning till förvaltningsrättens studium (Föreläsningar i förvaltningsrätt I). Sthlm 1937.
- , Förvaltningsrättsliga grunddrag. Sthlm 1943.
- , Förvaltningsförfarandet... Se SOU 1946: 69 under A. härovan.
- , Svenskt författningssliv. Debattinlägg i brytningstider. Sthlm 1947.
- Hult, Ph., Conductio indebiti. Festschrift tillägnad Vilhelm Lundstedt, Upps. 1947, s. 230 ff.
- Holländer, A., Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz... Berl. & Lpz. 1926.
- Jägerskiöld, S., Tre utlåtanden... Ekenäs 1946.
- Kallenberg, E., Svensk civilprocessrätt. [I.] Lund 1917.
- Karlgren, Hj., Skadeståndsläran. Lund 1943.
- Kipp, Th., Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz... Berl. 1927.
- Knoph, R., Rettslige standarder, særlig grunnlovens § 97. Oslo 1939.
- Köersner—Dickson, Moratorium... I. Sthlm 1915.
- Kuylensstierna—Waller—Geijer—Lundevall, Skattelagarna... Sthlm 1929.
- , Taxeringsförordningen... Sthlm 1929.
- Lawski, S., Konkurs- och ackordslagarna... 13:e uppl. Sthlm 1947.
- Linde, L. G., Sveriges finansrätt. Sthlm 1887.
- Ljungman, S., Om skada och olägenhet från grannfastighet... Diss. Upps. 1943.
- Lund, C., Våre skatteregler. Oslo 1943.

- Lundberg, A., Handledning för exekutorer och stämmingsmän. 3:e uppl. Sthlm 1946.
- Lundequist, N., Sammandrag ... af ... Stadgar ... angående Swea Rikes Kammar-werk ... Strengnäs 1801.
- Lösener, B., Grundriss des deutschen Zollrechts. Hamb. Berl. & Lpz. 1928.
- Malmgren, R., Sveriges grundlagar ... 5:e uppl. Sthlm 1947.
- Malmström, Å., Successionsrättsliga studier. Upps. univ. årsskrift 1938: 3. Upps. & Lpz. 1938.
- Marcuse, P., Das neue Reichssteuerrecht ... Berl. 1924.
- Marks von Württemberg—Sterzel, Lagen om skuldebrev ... 2:a uppl. Sthlm 1947.
- Merk, W., Steuerschuldrecht. Tüb. 1926.
- [Modée, R. G.], Utdrag utur ... publique handlingar ... I—XV. Sthlm 1742—1829.
- Nial, H., Ansvar för skulder vid affärsöverlåtelse. EMvW (1931), s. 444 ff.
- , Om förvärv i strid mot legala förbud. TfR 1936, s. 1 ff.
- , Internationell förmögenhetsrätt. Sthlm 1944.
- Olivecrona, K., Utsökning. Lund 1945.
- Rabenius, N., Till läran om de materiella förutsättningarna för kvittning enligt svensk rätt. TfR 1918, s. 318 ff.
- Rekola, A., Den allmänna preskriptionen av offentligrättsliga fordringar enligt finsk lag. NAT 1942, s. 13 ff.
- Rodhe, K., Om fastighetsindelningen och dess betydelse. Diss. Upps. 1941.
- , Något om retroaktiv civilagstiftning. (P. M. med förslag till lag om begränsning av dyrtidstillägg å lön och pension utarbetad av inom finansdepartementet tillkallade sakkunniga. Sthlm 1943. S. 37 ff.)
- Sandström, K. G. A., Om taxering för inkomst eller förmögenhet. Sthlm 1940.
- , Om förmögenhetsskatt samt beskattning av inkomst av kapital. Sthlm 1945.
- Sjögren, V., Bidrag till en undersökning af kontraktsbrotten enligt Sveriges medeltidslagar. Ups. univ. årsskrift 1896: Jur. I. Ups. 1896.
- Skarstedt, S., Aktiebolagslagen och stämpelförordningen. SvJT 1923, s. 15 ff.
- Skarstedt—Ekberg—Anderberg, Arrendelagstiftningen av år 1943 ... Sthlm 1945.
- Stiernman, A. A. v., Samling utaf Kongl. Bref ... angående Sweriges Rikes commerce, politie och oeconomie ... I—VI. Sthlm 1747—75.
- Sundberg, H. G. F., Stats och kommuns ansvar för befattningshavares tjänsteåtgärder. Sthlm 1933.
- , Grundragen av allmän förvaltningsrätt. Sthlm 1943.
- , Förvaltningsrättslig specialprocess. Sthlm 1944.
- , se vidare Fahlbeck.
- Thulin, G., Regeringsrätten, dess behörighet i förhållande till K. M:t i statsrådet, kammarrätten och allmän domstol. EMvW (1931), s. 607 ff.
- , Om extra ordinära rättsmedel i den svenska förvaltningsprocessen. NAT 1941, s. 118 ff.

- Undén, Ö., Svensk sakrätt. I. 2:a uppl. Lund 1946.
- Ussing, H., *Condictio indebiti*. FJFT 1943, s. 1 ff.
- , Dansk Obligationsret. Almindelig Del. 3:e Udg. Khvn 1946.
- , Enkelte Kontrakter. 2 Udg. Khvn 1946.
- Ussing—Dybdal, Gældsbrevslovene... Khvn 1938.
- Westerberg, O., Om administrativ besvärsmätt. Diss. Sthlm 1945.
- Willgren, K., Finlands finansrätt. 2:a uppl. Tammerfors 1932.
- Wilmowski, B. von, Das preussische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891... 3:e Aufl. Breslau 1915.
- Winroth, [A. O.], Strödda uppsatser. IV. Om skadestånd. Ups. 1905.

Rättsfallsregister.

Hänvisning sker beträffande referat till sida och beträffande notis till nummer. Referat i RÅ och KÅ betecknas dock, enligt numera härskande bruk inom den offentliga rätten, med nummer (dessutom har i detta register medtagits sidhänvisning inom parentes).

NT.

1870: 234..... 65

NJA.

1880: 354.....	54	1927: A 220	131, 133, 137
1895: 124.....	55	A 422	146
1897: 593.....	97	1928: 10.....	54, 57, 171
1898: 193.....	170	125.....	131
1899: 9.....	129	A 12	29
200.....	65	B 808	56
1903: 495.....	55, 65	1929: 306.....	127
584.....	163	1930: 167.....	42
1904: 204.....	129	244.....	54
1910: A 546	65	1931: 386.....	63
1912: 315.....	170	705.....	136
1913: 422.....	97	1932: 32.....	46, 65, 125, 143
1914: 409.....	66	62.....	54, 56, 57
1915: 424.....	171	247.....	129, 144
426.....	63	532.....	56
1917: 63.....	22	605.....	46
1918: 220.....	54	696.....	56
1921: 5.....	22	1933: 25.....	133, 137
1922: 566.....	54	279.....	64, 65
1923: A 71	127	300.....	56
A 72	127	597.....	77, 127, 144
1924: 142.....	56	A 210	136
576.....	61	A 361	127
635.....	65, 66	1934: 293.....	45
1925: A 450	127, 142, 145	310.....	57
1926: 52.....	84, 91—94, 96	1935: 507.....	134, 136
214.....	56, 57	1936: 59.....	54, 57

1936: 471.....	133	1943: 644.....	97
A 161	170	1944: 131.....	43, 65
1937: 342.....	148	435.....	46, 48, 58
492.....	25, 61	536.....	38
1938: 334.....	45	653.....	133, 136, 157
1939: 209.....	133, 136, 157	1945: 21.....	96
652.....	136, 157	177.....	35
1940: 185.....	45	702.....	130
1941: 4.....	134	1946: 115.....	45
1942: 101.....	133, 135, 137	1947: 137.....	133
226.....	95—97	206.....	133, 134, 137
263.....	53		

SvJT.

1916 rf s. 235.....	61	1935 rf s. 42.....	94
1923 rf s. 64.....	170	1938 rf s. 40.....	97
1926 rf s. 7.....	65	1942 rf s. 66.....	97
1927 rf s. 84.....	93	1943 rf s. 16.....	65
1932 rf s. 14.....	14	1946 rf s. 2.....	38
1933 rf s. 53.....	65	rf s. 103.....	87
rf s. 61.....	170	1947 rf s. 27.....	93
1934 rf s. 42.....	94		

RÅ.

1909 ref. 69 (s. 120).....	116	1925 ref. 57 (s. 169).....	113
ref. 70 (s. 124).....	116	Fi 500.....	98, 112
1912 ref. 57 (s. 125).....	116	1926 ref. 32 (s. 122).....	148, 156
ref. 142 (s. 289).....	116	Fi 162.....	82
F 452.....	116	1928 ref. 30 (s. 95).....	112
1913 F 223.....	149	1929 ref. 77 (s. 241).....	88
F 224.....	149	ref. 102 (s. 313).....	32
1918 ref. 2 (s. 5).....	151	Fi 2003.....	108
1920 Fi 387.....	108	1930 ref. 13 (s. 33).....	116, 117
1922 ref. 50 (s. 134).....	32, 64	Fi 314.....	117
ref. 59 (s. 159).....	115, 129, 131	Fi 1075.....	156
Fi 31.....	154	1931 ref. 14 (s. 47).....	112
Fi 494.....	109	ref. 28 (s. 87).....	86, 89
1923 ref. 64 (s. 172).....	127	ref. 39 (s. 118).....	127
Fi 2—10.....	114	ref. 70 (s. 224).....	116
Fi 353.....	89	1933 ref. 62: IV (s. 131)...	149
Fi 576.....	127	E 90.....	153
1924 ref. 1 (s. 1).....	143	Fi 843.....	108
ref. 29 (s. 108).....	89	1934 ref. 59 (s. 149).....	113

1935 ref. 24 (s. 56).....	117	1943 Fi 869.....	156
ref. 57 (s. 125).....	113	Fi 1171.....	89
Fi 744.....	149	1944 ref. 2 (s. 2).....	118
1936 Fi 97.....	32	ref. 34 (s. 71).....	82
Fi 375.....	149	Fi 45.....	118
1937 ref. 9 (s. 22).....	116	Fi 478.....	109
1938 Fi 198.....	117	Fi 480.....	131
1941 ref. 56 (s. 122).....	32—34, 64	Fi 652.....	119
Fi 131.....	108	Fi 1007.....	131
Fi 311.....	108	1945 ref. 29 (s. 101).....	28
1942 ref. 26 (s. 58).....	113	Fi 427.....	88
Fi 564.....	130, 131	Fi 939.....	82
1943 Fi 140.....	109	Fi 940.....	82

KÅ II.

1941 ref. 3 (s. 7).....	141
-------------------------	-----

Otryckta rättsfall.

KRes 4/12 1942 (Finansdep:t).....	128
» 15/6 1945 »	130
RegR:ns utslag 22/5 1947.....	59
Svea Hovrätts utslag 6/12 1945.....	128
» » » 5/12 1946.....	130
» » dom 16/7 1947.....	128, 139, 157
Göta Hovrätts utslag 14/6 1935.....	49
Sthlms RR:s utslag 22/4 1947.....	130, 139, 157

Innehåll.

Förord

INLEDNING.	I
-----------------	---

KAP. I. Det allmännas skattefordringsrätt gentemot den enskilde.	5
--	---

Begreppen skattskyldighet och skatteplikt s. 5. — Realiteter bakom skattskyldigheten: jämförelse med försträckning och skadeståndsfördran s. 11. — Obligatio ex lege s. 13. — Tvångsapparaten s. 14. — Allmänt om tidpunkten för skattskyldighetens inträde s. 17. — (Om skattelagars tolkning s. 21.) — Privaträttsliga reglers tillämplighet å skattefordran: Skattefordrans fastställande. Skatteobjektets värdering s. 23. — Skattefordringens förfallodag s. 25. — Personskifte å borgenärssidan s. 27. — D:o å gäldenärssidan s. 28 (vid affärsöverlåtelse s. 28 — arbetsgivares åtagande att svara för den anställdes skatt s. 30 — skattegäldenärens död s. 31 — skattegäldenärens konkurs s. 32). — Betalning s. 35. — Kvittning s. 39. — Preskription s. 40. — Kallelse å okända borgenärer s. 46. — Moraränta och restavgift s. 48 (särskilt betr. stämpelskatterna s. 55). — Förmånsrätt i konkurs s. 59 (särskilt betr. löneavdrag s. 62). — Allmänna slutsatser om civillagens tillämplighet å skattefordran s. 65 — om tidpunkten för skattskyldighetens inträde s. 67 — särskilt om retroaktiv tillämpning av skattelag s. 67.

KAP. II. Den enskildes rätt till skatterestitution ...	71
--	----

A. Historik	71
-------------------	----

B. Begreppet restitution	74
--------------------------------	----

Skiljelinje mellan *indebiti-* och *teknisk restitution* s. 75. — Motsvarande systematik i utländsk rätt s. 78.

C. Förutsättningar för teknisk restitution	80
--	----

Tull s. 80. — Speciella konsumtionsskatter s. 81. — Ärliga skatter s. 82. — Allmänt om stämpelskatten samt arvs- och gåvoskatten s. 84 — (*teknisk restitution i vidsträckt bemärkelse* s. 85). — 1941 års AGF s. 86. — Stämpelskatterna s. 90.

D. Förutsättningar för indebitirestitution 98

Översikt av utländsk rätt s. 99. — Särskilt om *condictio indebiti* i dansk och norsk rätt s. 102. — *Svensk rätt: remedier mot beslut, varigenom för hög skatt uttagits* s. 103. — Årliga skatter s. 103 — (extraordinära taxeringsbesvär s. 104 — förhållandet mellan efterbeskattning och restitution s. 106 — rättelse vid oriktigt erlagd preliminär skatt s. 107 — resning s. 107). — Arvs- och gåvoskatten s. 109. — Stämpelskatterna s. 111 — (emissionsstämpel s. 111 — fartygsstämpel s. 113 — särskilt om begreppen tillsynsmyndighet och beskattningsmyndighet s. 114 — fondstämpel s. 115). — Tull s. 116. — Speciella konsumtionsskatter s. 117.

E. Särskilt om domstolsprövning av restitutionskrav 119

Behörighetsfrågan s. 119. — Allmänt om kompetenskonflikter mellan administrativ och judiciell myndighet s. 119 — särskilda synpunkter på skatterestitutionen s. 123. — Betydelsen i forumhänseende av rubricering såsom skadestånd resp. *condictio indebiti* s. 124. — Särskilt om behörigheten vid: årliga skatter s. 126 — arvs- och gåvoskatt, lagfarts- och in-teckningsstämpel s. 127 — övriga stämpelskatter s. 127 — tull s. 129 — speciella konsumtionsskatter s. 130. — *Den civilrättsliga grunden för restitutionstalan vid domstol* s. 131 — nödvändigheten av en sådan grund s. 132. — *Condictio indebiti*: svensk rätt i allmänhet s. 133 — C.i. vid oriktig författningstillämpning s. 135 — särskilt beträffande skatter s. 137 — begränsningar i återkravsrätten: passivitet s. 137 — skattebetalning under protest s. 138.

F. Särskilt om skattebetalning i strid mot ett korrekt skattebeslut 140

G. Privaträttsliga reglers tillämplighet å restitutionsfordran 141

Restitutionsfordringsförhållandets utgångspunkt s. 142. — Restitutionsfordrans förfallodag s. 143. — Personskifte å borgenärssidan s. 144 (arbetsgivares rätt att uppbära restituerade medel s. 146). — Betalning s. 147. — Kvittning s. 147. — Preskription s. 148. — Moraränta s. 150 (särskilt om tillämpningsområdet för 1919 års KF efter uppbördsreformen s. 152). — *Återblick de lege ferenda* s. 157.

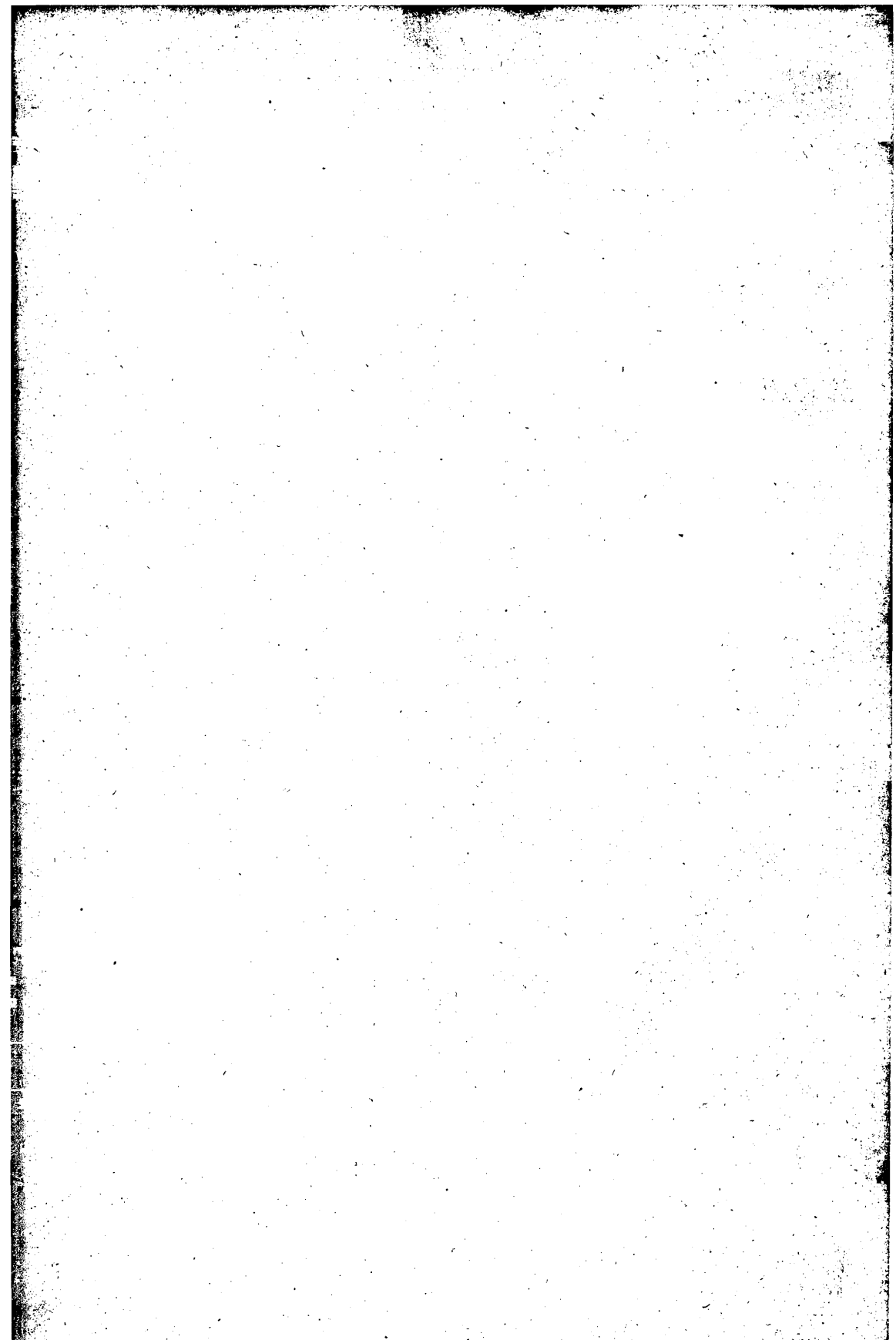
KAP. III. Skattefordringar mellan enskilda 159

Lagregler angående skatteövervältring s. 159. — Regressrätt, då skatt erlagts för annan s. 161. — Särskilt om stämpelskatterna s. 162 — arvs- och gåvoskatten s. 163 — kupongskatten s. 165. — Källskatten: regress mot arbetstagare s. 166 — kritik av UppbF s. 167 — regress mot arbetsgivare s. 169. — Tjänstemans regress mot enskild s. 169 — styrelseledamots regress mot aktiebolag s. 171. — Återblick s. 171.

Förkortningar 173

Citerad litteratur 176

Rättsfallsregister 181



Yinge
12-10-1911

Skattekrav pga skuldsättning s. 29

Skuldsättning för skatten s. 21-22

Valutavärdet, val bindning, val olika skatter s. 38

