"Direkta" och "indirekta" skatter i finansvetenskaplig och finansrättslig doktrin

Av advokaten Frank Hallis Wallin

Den av Mayer ur finansrättliga synpunkter gjorda skatteindelningen — taxerade skatter och "omedelbart utgående" skatter — torde ha varit det första allvarliga försöket att med rättssystematiska metoder tillskapa ett alternativ till tidigare grupperingar. Långt innan någon finansrättslig doktrin utbildats och skatteväsendet sålunda uteslutande var finansvetenskapens arbetsfält, hade man nämligen — under försöken att finna något inre sammanhang mellan olika skatteformer — kommit fram till tvenne huvudtyper, som sedan envist hållit sig kvar i lagarbete, doktrin och praxis: *direkta* och *indirekta* skatter.[1]

Innebörden av denna terminologi, sådan den ursprungligen synes ha utformats av finansvetenskapens fysiokratiska skola,[2] var den, att vissa skatter träffade skattegäldenären utan möjlighet för denne att övervältra skattebördan på andra — dessa skatter kallades därför direkta — och att vissa skatter träffade skattegäldenären endast medelbart på det sätt, att skattebördan genom pristillägg å varor el. dyl. övervältrades å andra personer — dessa skatteformer benämnes därför indirekta.

Mot detta begreppsinnehåll invändes snart, att övervältringsfrågan inte kunde bestämmas efter några allmänna regler. Även en direkt skatt, som t. ex. en inkomstskatt, kunde ju av en köpman övervältras å hans kunder genom att skattekostnaden inkalkylerades i varupriset. I takt med invändningarna föddes nya definitioner å skatteindelningen; termerna direkt och indirekt vann emellertid snart hävd såsom beteckningar för de två huvudgrupperna av skatter. Några av dessa definitioner skall i korthet relateras.

En meningsriktning har sett skiljelinjen i själva skatteobjektens natur av bestående ting eller "perpetuella" förlopp (t. ex. fast egendom och inkomst), som vore utmärkande för de direkta skatterna, respektive objektens karaktär av skeenden eller "vorübergehenden Vorgängen", som således kännetecknade de indirekta skatterna. Mot denna innebörd svarade därför också beteckningarna *matrikelskatter* och *tariffskatter*. De förra anknöte nämligen till bestående ting och tillstånd, vilka är föremål för kontinuerlig skattläggning av samma skattskyldiga, som därför också förtecknades i längder för framtida bruk, under det att de senare knöts till mera tillfälliga ekonomiska förlopp och beräknades enligt vissa tariffer, utan att någon bestämd person åsyftades.[3]

I och med skatteförmågans framträngande som rättviseprincip användes även denna till utgångspunkt för begreppsbestämningen; direkta vore de skatter, som tillskapats med hänsyn till den enskildes skatteförmåga, indirekta åter vore de skatter, vid vilka "nur mittelbar aus irgend welchen einzelnen wirtschaftlichen Vorgängen ein Rückschluss auf die Leistungsfähigkeit gemacht wird".

En mera utvecklad variant av skatteförmågan som skiljemärke företrädes av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:52:56

Fuisting,[4] som hävdar, att de skatteformer, som skall förverkliga kravet på beskattning efter personlig skatteförmåga, är direkta, och att de skatteformer, som inte avpassats efter den personliga skattekraften utan endast skall motsvara kravet på allmän beskattning, är indirekta; han har därigenom tagit hänsyn till den andra rättviseprincipen — beskattningen skall vara allmän — och anser sig därför också ha funnit "einen zutreffenden *inneren* Grund" för sin begreppsbestämning.

Redan *von Hock*[5] kunde konstatera, att den av vetenskap och praxis anammade skatteindelningen i direkta och indirekta "am meisten gefehlt, weil unklar und vieldeutig und geradezu irreführend ist".

I den modernare finansvetenskapen är man emellertid relativt ense om en gränslinje mellan direkta och indirekta skatter i uppbördssättet; under beteckningen direkta skatter innefattar man "enhver skatt som regelmæssig opkræves direkte eller umiddelbart hos den virkelige skatteyder", och med benämningen indirekta skatter förstår man "dem som regelmæssig opkræves indirekte eller middelbart gjennem en mellemmand, skattebetaleren, som inbetaler skatten, men saa gjennem et salg eller en omsättning helt eller delvis velter den over paa de egentlige skatteydere".[6]

Eberstein[7] inlägger samma betydelse som den nyss anförda i termerna direkt och indirekt och förklarar, att detta är "den hos oss gängse terminologien". I övrigt anser han denna indelning ha tillmätts större värde än den förtjänar, då det ju endast är fråga om en skillnad i uppbördssättet och lagstiftaren därför kan efter behag utforma skatten som direkt eller indirekt. Han anser i stället *beskattningsnormen,* eller således skatteobjektet, vara den naturliga utgångspunkten för en skattegrupering. Att han därvid anknyter till finansvetenskapliga betraktelsesätt, ger han klart tillkänna.

I sin ringa uppskattning av uppbördssättet som indelningsmetod är Eberstein i bl. a. *Bräuer's*[8] något robusta sällskap. Denne författare ger en livfull och ironisk skildring av de envisa försöken att — "koste es, was es wolle" — pressa samtliga skatteformer in under beteckningen direkta respektive indirekta. Denna indelningsgrund har enligt Bräuer's mening sedan länge spärrat vägen för skatteformernas inordnande i ett system, där inre släktskap ur ekonomiska synpunkter och hänsyn till skatternas väsensart är avgörande för grupperingen. Bräuer framhåller i likhet med andra kritiker särskilt det förhållandet, att en skatt ömsom kan vara direkt, ömsom indirekt, alltefter uppbördssättet, som det väsentliga felet med denna indelningsmetod. En av statens järnvägar uttagen biljettskatt blir en direkt skatt, eftersom staten vänder sig direkt till den skattskyldige, resanden, och av denne uttager skatten när han löser sin biljett; är det däremot fråga om en enskild järnväg, som alltså skall redovisa biljettskatten till staten, blir den en *in*direkt skatt, ehuru den uttages "im selben Steuergebiet nach denselben Grundsätzen".

Neumann's[9] försök att införa termerna "Katastersteuern" och "Tarifsteuern" möter Bräuer med samma kallsinnighet: "Die Anwendung des *Katasters* im eigentlichen Sinne erfolgt nur bei einer ganz bestimmten Anzahl der sog. 'Katastersteuern', findet sich aber im ausgedehnten Masse bei den Tarifsteuern vor. Die Anwendung des *Steuertarifes* dagegen ist bei den sog. 'Tarifsteuern' eine Ausnahme, bei den Katastersteuern dagegen Die Regel".[10]

Det försök till nygruppering av skatte-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:52:56

formerna, som Bräuer gör, följer närmast skatteobjekten: skatter på inkomst och förmögenhet respektive skatter å nyttigheter och prestationer. Några speciellt finansrättsliga gränsdragningar är det sålunda inte fråga om.

Den förste, som sökte ge termerna direkta och indirekta skatter ett rent rättsligt innehåll, synes vara *Mayer*.[11] Ehuru han utgår från juridiskt relevanta skiljemärken mellan olika skatteformer, är det sålunda ingen tillfällighet, att de av honom presenterade huvudtyperna i stort sett sammanfaller med den hävdvunna huvudgrupperingen.

Mayer konstaterar, att vissa skatter oundgängligen kräver en *förvaltningsakt* för att skatteanspråket skall kunna realiseras i det enskilda fallet.[12] Denna fordran är emellertid inte ovillkorlig i alla skatteformer. Allt efter ändamålsenligheten kan nämligen lagstiftaren avstå från ett dylikt förfarande och i stället knyta betalningspliktens uppkomst *omedelbart* till ett visst i skattelagen angivet rättsfaktum. Dessa olikheter ger anledning till beteckningarna *"Veranlagungssteuern"* för den förra gruppen och *"unmittelbar zu erhebende Steuern"* för den senare, enär den i lagen inskjutna förvaltningsakten i procederet självfallet måste vara "ein Unterscheidungsmerkmal von erster Wichtigkeit".

Mayer ser anledningen till att de finansvetenskapliga beteckningarna direkta och indirekta skatter vunnit hävd däri, att dessa på det hela taget sammanfaller med de juridiskt avgränsade huvudgrupper, som nyss nämnts. Den förra gruppen (skatter å fasta förmögenhetsinnehav) var nämligen mera lämpad för försiktig myndighetsprövning i samband med skatteanspråkets realiserande i det enskilda fallet än den andra gruppen (skatter å ekonomiska värden i rörelse). Ur juridisk synpunkt passade emellertid beteckningen direkt och indirekt mycket dåligt, eftersom dessa uttryck indicerade en den faktiska alldeles motsatt fastställelseprocess; en direkt skatt borde ju lämpligen en sådan skatteform benämnas, där skatteanspråket konkretiseras utan fastställelseförfarande, och indirekt, då skatteskulden konstitueras genom en förvaltningsakt. Eftersom "direkta" och "medelbara" skatter respektive "indirekta" och "omedelbart utgående" skatter inte alltid sammanfaller, kunde dessutom förvirring lätt uppstå vid begagnande av båda beteckningarna.

Vid sin karaktärisering av skatteformerna ur rättsliga synpunkter kunde Mayer åberopa liknande gränsdragningar hos t. ex. fransmannen *Jèze*[13], som visserligen bibehöll de finansvetenskapliga termerna direkt och indirekt, men gav dem finansrättsligt innehåll. Likaså anslöt sig *Herzog*[14] för den österrikiska rättens del till en finansrättslig gränsdragning mellan skattetyperna efter de av Mayer uppdragna linjerna. *Fleiner*[15] anmärker däremot endast, att uppdelningen i direkta och indirekta skatter historiskt härleder sig från övervältringsläran och att "trotzdem sind die Bezeichnungen auch vom Steuerrecht übernommen worden. Die Folge ist, dass für sie nach einem juristisch brauchbaren inneren Unterscheidungsmerkmal gesucht werden muss". Någon sådan undersökning gör han emellertid inte, vilket också Mayer påpekar[16].

Mayer finner en typisk förebild för taxeringsförfarandet i straffrättsprocederet, som även det helt och hållet tjänar statens "egen sak". Lika litet som den enskilde kan åläggas ett straff utan fast-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:52:56

ställelseförfarande kan han åläggas skattskyldighet "unmittelbar aus dem Gesetz". Inte ens frivillig underkastelse kan ersätta processen. Ingen kan nämligen efter begånget brott anmäla sig å viss plats för att undergå sitt straff, och ej heller kan någon betala sin skatt, innan skattebeloppet blivit genom myndighets åtgärd fastställt och kungjort. Bestraffning och beskattning genomgår följaktligen liknande stadier, nämligen från den abstrakta straffrättssatsen (skatterättssatsen) över straffbarhet (taxeringsbarhet), då omständigheterna i det enskilda fallet motsvarar i rättssatsen angivna fakta, till den skyldighet att avtjäna straffet (skattebetalningsplikt), som behörig myndighet fastställt.[17]

Den i beskattningsförfarandet ingående förvaltningsakten företer enligt Mayer vissa särdrag, vilka ytterligare bidrar till karaktäriseringen av Veranlagungssteuern. Sålunda är dessa regelmässigt ägnade för "stordrift" med hänsyn till deras natur av periodiskt återkommande krav och deras kvantitativa omfattning. De under taxeringen upprättade längderna blir därigenom "eine stehende Einrichtung". En sådan förteckning (Steuerlisten oder Heberollen) är ingenting annat än en samling av knapphändigt avfattade förvaltningsakter, som tillkommer efter "ein Prüfungs- und Klarstellungsverfahren" och framför allt efter infordrande av i lag föreskrivna deklarationer. I sakens natur ligger därför också, att repartitionsskatter — i motsats till kvotskatter —— endast kan förekomma som direkta skatter, eftersom repartitionen inte bygger på en bestående tariff utan på "Wechsel des Massstabes".

Vad åter angår de indirekta skatterna, finner Mayer, att dessa närmast motsvarar "die Erhebung unmittelbar aus dem Gesetz". Han skyndar sig emellertid att tillägga, att därmed icke är sagt, att en myndighets åtgärd i syfte att bindande fastställa skattebeloppet över huvud taget skulle vara utesluten vid dessa skatteformer. Förvaltningsakten är emellertid här "immer etwas Zufälliges, aus besonderem Anlass Hinzutretendes". De rättsliga handlingar som från statens sida företages, inskränker sig i regel till räkningsuppställningar, anmaningar och kvittenser; "es gibt sogar Fälle, wo derartiges überhaupt fehlt".

Motsatsställningen till Veranlagungssteuern tar sig vidare uttryck i gestaltningen av de myndigheter, som användes för den ena och den andra skattegruppen. Förvaltningsakten tillkommer under vidlyftiga former och med agerande personer av skiftande kvalitet. I de "unmittelbar zu erhebende Steuern" ligger tyngdpunkten däremot i indrivnings- och övervakningspersonal, "das die Vorgänge, an welche die Steuerpflicht durch das Gesetz geknüpft wird, wie mit einem Netze umgibt". Denna personal behöver inte besitta högre kvalifikationer, eftersom skatteplikten anknyter till "äusserlich erkennbare und messbare Dinge, die sich mit festen Sätzen belegt". Denna skattegrupp kan därför också benämnas *tariffskatter*.

Mayer inför härefter i diskussionen om de olika skattegruppernas särmärken den fråga, som senare författare ägnat så mycken uppmärksamhet, nämligen skattegäldenärens roll i de olika skatteformerna.[18] Vid de ledande direkta skatterna indrages skattegäldenären i en slags process, och han figurerar också med sitt namn i förvaltningsakten: "du, des namens und Vornamens, des Berufs und Wohnorts, sollst diese Summe zahlen."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:52:56

På grund härav användes även benämningen *namnskatter*. I de indirekta skatteformerna ägnas skattegäldenären inte denna uppmärksamhet; om endast fiskus erhåller, vad han i det enskilda fallet skall ha, så kan skattebetalaren "wieder in der Masse verschwinden". Det förekommer fall även inom denna skattegrupp, då uppbördssättet gestaltats på det sätt, att staten-borgenären står emot en bestämd gäldenär och avfordrar denne skattebeloppet. Det återstår därvid egentligen endast ett sista steg — en formell taxering som villkor för skattebetalningsplikt — för att lagstiftaren skulle göra en sådan skatteform till Veranlagungssteuer. "Andernfalls bleibt der Schuldner im Halbdunkel, in welchem ihn ja die unmittelbar zu erhebende Steuer gleichwohl zu fassen vermag." I de viktigaste fallen uppkommer emellertid icke denna fråga, utan uppbördssättet har redan från början inriktats på att låta gäldenärens person "försvinna". Härigenom uppvisar denna skatteform sin särpräglade egenart.

Som exempel på indirekta skatter i finansrättlig mening nämner Mayer Warenverkehrssteuern och Stempel steuern. För den förra gruppen är karaktäristiskt, att skattskyldigheten knutits till förflyttningen av en vara över en lokalt bestämd gräns (t. ex. tull, salt- och tobaksskatt). Även om i princip den person är skattskyldig, som låter förflytta varan, ligger emellertid det fiskala intressets tyngdpunkt i själva varan; den personliga skattskyldigheten kommer därför knappast ifråga för "die Abwicklung des Geschäftes". Att en bestämd skattegäldenär dock finnes, visar sig t. ex. vid skattebedrägeri och debiteringsfel." Da verschwindet der Schein einer Last der Ware und einer Auslösung: Der Mann, der die Ware die entscheidende Bewegung hat machen lassen, der wirkliche Schuldner, wird jetzt auf die Bühne gezogen."

Det opersonliga momentet framträder ännu starkare vid stämpelskatterna, som uppbäres genom att den skattskyldige använder av staten tillverkade och tillhandahållna stämplar. Det förekommer även, att skattemyndigheten själv anbringar stämplarna, i vilket fall de tjänar som kvittens eller bevis på företagen kontroll (Reichsspielkartenstempel, Reichsstempel auf Aktien, Schuldverschreibungen). En skatt som t. ex. Wechselstempel och Börsensteuer utgöres utan att staten har någon kännedom därom, vare sig ifråga om uppkommen skattskyldighet eller skattens gäldande. "Der Schuldner bleibt ordentlicherweise im Verborgenen." Vederbörande myndighet kan emellertid stickprovsvis kontrollera, att skattskyldigheten behörigen fullgjorts.

Förutom de ovan anförda exemplen finner man hos Mayer icke någon fullständig redovisning av skatteformerna på den ena och den andra sidan av hans gränslinje. Detta torde emellertid bero, *dels* på att han velat uppdraga endast de allmänna riktlinjerna för en finansrättslig gruppering av skatteformerna och därvid funnit lämpligt frånse enskildheterna i den nationella rätten, *dels* på att han icke syftat till någon eliminering av termerna direkt och indirekt skatt från den finansrättsliga framställningen. Även om han sålunda förfäktar termernas finansrättsliga innebörd, frigör han sig i den följande framställningen av "die Finanzgewalt" icke från den hävdvunna finansvetenskapliga skattegrupperingen.[19]

I referatet av Mayer's lära må slutligen beröras ytterligare en egenart hos den skatterättsliga förvaltningsakten, där dess

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:52:56

— enligt hans mening — stora betydelse som gränsmärke mellan de båda skattetyperna framträder. Ifråga om skatterestitutionen som ett skyddsmedel för de skattskyldiga mot ogrundad eller för hög skattebelastning finner Mayer förvaltningsakten medföra, att beskattningen blir rättskraftig, därest den skattskyldige inte angriper taxeringen genom besvär eller liknande rättsmedel inom viss angiven frist. Visserligen kunde vid de indirekta skatterna liknande rättsmedel tänkas, vilka i så fall skulle vända sig mot kontrollmyndighetens "Anforderungen, Mahnungen, mitgeteilte Berechnungen und gegen die sich daran schliessenden Zwangsmassregeln: Zurückhaltung von Waren, Pfändung und dergleichen." På grund av uppbördsförfarandets snabba och summariska natur har emellertid skattebeloppet i regel kommit i skattemyndighetens händer, innan den enskilde hinner göra sin restitutionsrätt gällande. Man kunde därvid tänka sig en talan vid allmän domstol om *condictio indebiti,* vilket också synes ha varit möjligt i den tidigare tyska rätten.

De av Mayer utarbetade distinktionerna mellan skatteformernas huvudtyper har i det föregående redovisats relativt utförligt icke bara därför, att Mayer är "den moderna förvaltningsrättens fader" utan även därför att efterföljande finansrättsliga författare — och då huvudsakligen de tyskspråkiga — i stort sett anammat Mayer's läror och med vissa variationer byggt vidare efter de av honom uppdragna grundlinjerna.

Så kan nämnas t. ex. *Schranil*[20] som allt efter skatteskuldens utvecklingsstadier talar om "eine formalisierte"[21] i motsats till "eine einfache Schuld". Skatteskulden måste nämligen vid de direkta skatteformerna fastställas efter infordrande av deklarationer och uppgifter, genom "Vermessung und Katastrierung von Grund und Boden" o. s. v., vilket material sedan bedömes och lägges till grund för ett *avgörande.* Målet är därvid ett auktoritativt fastställande av skatteskulden. I det senare fallet inskränker sig staten till kontroll av skattskyldighetens fullgörande, enär denna knytes till "Tatsachen des gesellschaftlichen Zusammenlebens". Skatteskulden är därför "enkel".

I övrigt ansluter sig även Schranil till läran om "Sachhaftung", d. v. s. skatteobjektets häftande för skatteskulden (vid förbruksskatter och tullar), i vilka fall skatteskulden närmast får karaktären av en lösningsrätt "aus einem eigens für das Finanzrecht geschaffenen Machtverhältnis". Liksom Mayer finner han emellertid, att en bestämd skattegäldenär under vissa förutsättningar måste framträda.

Med dessa utgångspunkter kunde man vänta sig, att Schranil skulle utmönstra monopolskatterna såsom finansrättsligt intresselösa. Dessa är ju så intimt förbundna med Sachhaftung, att gäldenären inte bara försvinner i halvdunklet utan försvinner alldeles totalt. En så radikal slutsats undandrager sig emellertid Schranil genom att förklara, att även monopolskatten är en skatteskuld "insofern, als das Monopol eben zum Zweck der leichtesten und am wenigsten fühlbaren Steuereinhebung eingerichtet wird".

Även hos *Franz Schneider*[22] finner man i stort sett samma indelning av skatteformernas huvudtyper. Ifråga om skatteskuldens uppkomst särskiljer han mellan "behördlicher" och "besetzlicher Anordnung". När skatteskulden uppkommer direkt på grund av en lagregel, fastställer skatte-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:52:56

myndigheten endast skuldbeloppet, och detta "meist rein mechanisch nach Abgabetarifen". Skattebeskedet har därvid endast "deklatorischen Charakter", d. v. s. skatteskulden uppkommer redan i och med att 'der Tatbestand verwirklicht ist und der Bescheid hält den Vorgang nur fest". Den andra huvudtypen kännetecknas av att ett skatteskuldförhållande uppkommer först genom "en ensidig befallning".

För *Blumenstein,* som med sitt arbete "Schweizerisches Steuerrecht"[23] velat kläda den schweiziska skatterätten i en rent juridisk systematik och därmed frigöra finansrätten från den finansvetenskapliga framställningsmetoden, betyder skatterätten "als Gesamtbegriff — — — die Summe derjenigen Rechtsnormen, welche das Steuerrechtsverhältnis und die Verwirklichung der daraus entspringenden Ansprüche und Verpflichtungen (Steuerveranlagung, Steuerprozess und Steuervollstreckung) regeln".[24] Hans framställning anknyter därför till de "grundläggande elementa", nämligen de subjektiva och objektiva respektive konstitutiva momenten i skatterättsförhållandet, såvitt angår den materiella skatterätten och — för den formella skatterättens del — beskattningsförfarandet, d. v. s. skatteprocessen och skatteuppbörden ("Steuervollstreckungsrecht").

Skattefordran är en *obligatio ex lege,* därmed är dess *rättsgrund* angiven. Från rättsgrunden särskiljer emellertid Blumenstein skattefordrans *uppkomstgrund,*[25] "d. h. derjenigen Tatbestandes, an dessen Vorhandensein das Gesetz die Zulässigkeit einer Steuererhebung bestimmter Art knüpft". Om dessa fakta föreligger, uppfylles också de konkreta förutsättningarna för ett bestämt skatterättsförhållande.

De förutsättningar, varom här är fråga, rör det förhållande, i vilket skattesubjekt och -objekt står till varandra. Vid personalskatterna gäller det personliga egenskaper hos skattesubjektet, vid inkomst- och förmögenhetsskatterna förhandenvaron av "entsprechenden wirtschaftlichen Mittel" o. s. v.

Med dessa utgångspunkter kommer Blumenstein fram till Mayer's "unmittelbare" och "mittelbare oder Veranlagungssteuer". Ty frågan huruvida det i skattelagen angivna förhållandet mellan skattesubjekt och -objekt föreligger, "ergibt sich bei bestimmten Steuerobjekten von selbst", i vilka fall skattefordringen också är konstituerad "mit dem Zustandekommen des das Steuerobjekt bildenden Tatbestandes". Staten har därvid icke att närmare befatta sig med skattefordrans uppkomst utan kan avvakta den skattskyldiges behöriga fullgörande av sin prestation och — om så icke sker — inskrida mot honom med tvångs- och straffåtgärder. I andra fall däremot måste skatteobjektets relation till skattesubjektet vid en viss tidpunkt, "namentlich aber die Art und die Intensität dieses Vorhandenseins besonders festgestellt werden", enär detta inte framgår av sig självt utan måste avgöras genom särskild bedömning genom statlig medverkan. Dessförinnan är inte skattefordringens belopp känt, och ej heller är det säkert, huruvida någon sådan fordran tillkommer staten gentemot den skattskyldige.[26]

I likhet med Eberstein konstaterar emellertid Blumenstein, att det i sista hand står i lagstiftarens fria val, huruvida han vill reglera uppbördssättet så, att det blir en "omedelbar" eller en "medelbar" skatt. Därför är det heller inte lämpligt att an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:52:56

knyta en rättslig gruppering av skatterna till dessa olikheter. Ej heller finner sig Blumenstein kunna betrakta "die Veranlagung" som skattefordrans uppkomstgrund, enär uppkomstens materiella element "sind von vornherein existent".[27]

En praktiskt viktig olikhet mellan de medelbara och omedelbara skatterna finner emellertid Blumenstein ifråga om skattefordrans *förfallotid,* då denna givetvis är beroende av fordringens färdigställande.

Såvitt gäller de omedelbara skatterna är förfallotiden alltid individuellt utformad — för varje enskilt konkret skatteanspråk angives i lagen en särskild förfallotid. Om icke annat utsäges, förfaller skulden till betalning "mit Eintritt des Rechtsgrundes". I den positiva skatterätten kan emellertid en särskild frist utsättas för skattebetalningens fullgörande, vilken frist då alltid löper från rättsgrundens inträde.

För de medelbara skatterna skulle logiskt sett förfallotiden sammanfalla med den tidpunkt, då "die Veranlagung" genomförts, eftersom därigenom skattefordran uppstår och blir "ihrem Umfange nach formuliert". Så är också fallet, om intet annat uttryckligen stadgas. Lagstiftaren kan emellertid också bestämma en särskild betalningsfrist, varigenom förfallotiden drages över tidpunkten för fordrans färdigställande. Slutligen kan också förfallotiden framskjutas indirekt genom att rättsmedel angives med den verkan, att skatteskulden inte behöver gäldas, förrän förvaltningsakten vunnit rättskraft. Även beträffande de medelbara skatterna förekommer emellertid, särskilt i nyare skattelagar, att förfallotiden fastställes generellt, varigenom någon hänsyn inte tages till färdigställandet av det enskilda skatteanspråket; samtliga skattefordringar av samma art för en bestämd skatteperiod förfaller till betalning vid samma tidpunkt. En sådan generellt bestämd förfallotid lämpar sig endast för de periodiska skatterna.

Bland de finansrättsliga författarna må även nämnas *Hensel,*[28] som ifråga om den finansvetenskapliga indelningsmetoden i likhet med andra författare finner, att den finanspolitiska frågan, vem som "im wirtschaftlichen Endergebnis" är att betrakta som skattebärare, saknar — i varje fall omedelbart — juridiskt intresse.[29] Övervältringsfrågan har nämligen rättsligt intresse endast när lagstiftarens syfte därvidlag kommit till normativt uttryck. I indelningen av skatteformerna i "Kataster- und Tarifsteuern" är det förvaltningstekniska uppbördssättet avgörande; även denna metod underkänner därför Hensel, eftersom den inte ägnar sig för en systematisk "Erfassung der rechtlichen Eigentümlichkeiten".[30] Grupperingen i subjekt- och objektskatter, personal- och realskatter saknar visserligen inte rättslig betydelse, men inte heller dessa termer kan tjäna en fullständig rättssystematisk uppdelning. Det är sålunda för finansrättsvetenskapen nödvändigt att självständigt framleta erforderliga grupperingssynpunkter "aus der Eigenart Ihrer Rechtswissenschaftlichen Aufgabe", även om den därvid måhända kan delvis göra sig nytta av finansvetenskapliga parallellundersökningar.

Som rättssystematiskt försök föreslår Hensel en gruppering (av företrädesvis då gällande tyska "Reichssteuern"), varvid han som en enhetlig indelningssynpunkt finner ändamålsenligt (men ej nödvändigt) att använda "die Hauptmerkmale des Steuertatbestandes. Auch hier

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:52:56

wird die sachliche Tatbestandsseite im Vordergrund stehen". Hensel uppräknar därefter följande huvudgrupper: *Tullar och (inre) förbrukningsskatter* (överföring av i "bunden" samfärdsel befintliga föremål till den s. k. fria samfärdseln), *skatter å enstaka omsättningsakter* ("der Tatbestand des Rechtes oder des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs, an den die einzelnen Gesetze die Steuerpflict knüpfen"), *de allmänna omsättningsskatterna* ("den rechtlichen Tatbestandsaufbau nach ist — — — das einzelne Umsatzgeschäft dasjenige Tatbestandsmerkmal, an welches das Gesetz die Steuerpflicht knüpft") och *skatter å förmögenhet, avkastning och inkomst* ("weitgehende Verwandtschaft ihrer Tatbestandsmerkmale").

Hos senare tyska finansrättsliga författare finner man en påfallande likgiltighet för den av Mayer introducerade grupperingen i "Veranlagungssteuern" och "unmittelbar zu erhebenden Steuern", något som framför allt torde bero på den avböjande hållning, som 1919 (och därefter 1931) års Reichsabgabenordnung intagit till de doktrinära indelningsmetoderna. I ett så modernt arbete som *Bühler's* "Steuerrecht"[31] finner man sålunda endast en redovisning av olika grupperingsmöjligheter,[32] under det att framställningen i övrigt i stort sett ansluter sig till den positiva skatterättens reglering genom RAO. Bühler framhåller emellertid hur viktig den *juridiska* metoden är med hänsyn till den "Gesetzmässigkeit und Tatbestandsmässigkeit", som kännetecknar skatterätten.

Ifråga om skatteskuldens uppkomst konstaterar Bühler i konsekvens med den positiva rättens reglering ("eine der wichtigsten Neuerungen der AO 1919 [§ 80]"), att skulden uppkommer med "Verwirklichung des Tatbestandes", alltså inte först i och med skuldens fastställande genom ett skattebesked. Fastställelsen har emellertid saklig betydelse, varför man inte helt kan underkänna dess konstitutiva verkan. Den mer abstrakta, till sitt innehåll ännu obestämda skatteskulden blir nämligen därigenom konkretiserad till en betalningsförpliktelse, en *skattebetalningsskuld.*

En författare som *Metz*[33] visar heller inte något intresse för en speciellt finansrättslig gruppering av skatterna utan ansluter sin framställning till RAO:s indelningar.

Bland de modernare författarna må slutligen nämnas *Wackernagel.*[34] Som exempel å skatterättsteorins uppgifter inom den skatterättsliga begreppslärans område anför han problemet att avgränsa de direkta från de indirekta skatterna. Ehuru i praktiken någon meningsskiljaktighet inte torde förefinnas beträffande termernas innebörd, saknas ett entydigt och ostridigt kriterium å skillnaden. Man kan visserligen säga, att problemen ur rättsteoretiska synpunkter är likgiltigt, men indelningen ifråga "hat aber doch aus verschiedenen Gründen eine nicht unerhebliche praktische Bedeutung." Enligt hans mening skulle "ein solches tangliches Kriterium" kunna sökas enligt följande linjer.

Genom att en bestämd person är förpliktad att betala en skatt, måste hos honom "ein bestimmter aus dem Steuergesetz sich ergebenden Steuertatbestand vorhanden sein". Med andra ord måste hos denna person föreligga bestämda, genom lag reglerade och för skatteskulden konstitutiva förutsättningar av såväl subjektiv som objektiv natur. Wackernagel tycker sig nu finna ett avgörande sär-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:52:56

märke å de indirekta skatterna däri, att en skatteobjektet berörande tilldragelse ingår bland de i lag angivna förutsättningarna för en skatteskuld (vid arvsskatten ett arvfall, vid gåvoskatten gåva o. s. v.).

De direkta skatterna skulle däremot kännetecknas av att t. ex. en person vid en viss tidpunkt innehar en förmögenhet (vid förmögenhetsskatten) eller har haft inkomst under en viss inkomstperiod (inkomstskatten). Huruvida Wackernagel's gränsdragning därigenom blir klar kan diskuteras, i synnerhet som de direkta skatternas karaktäristika närmast får utläsas som en negation av de indirekta skatternas särmärken. När han sålunda avser att ingjuta finansrättsligt innehåll i termerna direkt och indirekt, förefaller det som om han endast kommit fram till en omskrivning av en av de finansvetenskapliga definitionerna: Vid de direkta skatterna utgöres skatteobjektet av något som *är*, vid de indirekta av något som *sker*.

Sammanfattning.

Som framgår av den ovan lämnade översikten, har den ända från *Bodinus* på 1500-talet härledda grupperingen av olika skatteformer i direkta och indirekta skatter envist hållit sig kvar, trots de försök till omtolkningar och nygrupperingar, som tid efter annan gjorts från såväl finansvetenskapligt som finansrättsligt håll.

Såvitt gäller den finansvetenskapliga begreppsinnebörden kan nog den riktning anses ha segrat, som hävdar, att övervältringsfrågan är det avgörande särmärket mellan dessa huvudtyper. Därvid har lagstiftarens på ett eller annat sätt tillkännagivna syfte (att skatten skall bäras av skattebetalaren eller kunna övervältras å den s. k. skattedestinatören) ansetts ha primat över den *faktiska* skattebelastningen.

Eftersom termerna med denna innebörd kommit att anknyta till det sätt, varpå *skatteuppbörden* reglerats i olika skatteformer, och detta moment i regel är det avslutande stadiet i beskattningsförfarandet, har steget i verkligheten inte heller varit så långt till de speciellt finansrättsliga begreppsdefinitionerna.

Sålunda har *Mayer* från rent rättsliga utgångspunkter funnit, att hans "Veranlagungssteuern" och "unmittelbar zu erhebenden Steuern" i stort sett täcker de direkta och indirekta skatterna, ehuru icke uppbördssättet utan de olika metoderna för skatteskuldens fastställande varit avgörande för hans gränsdragning; då emellertid de direkta skatterna uppbäres från skattebetalaren och skattedestinatören i samma person, blir samtidigt förvaltningsakten ett väsentligt moment i förfarandet, under det att de indirekta skatternas mera obestämda gäldenär (skattedestinatören är den finanspolitiskt viktigare personen) icke annat än undantagsvis frammanas genom en förvaltningsakt. Mayer's stilisering av de rättsliga momenten i beskattningen leder emellertid i verkligheten till en så djupgående motsättning mellan hans begreppsinnehåll och de hävdvunna finansvetenskapliga definitionerna, att de "direkta" skatterna måste terminologiskt byta plats med de "indirekta". För senare finansrättsliga rubriceringsförsök har Mayer's lära haft grundläggande betydelse, och endast enstaka författare har dristat sig att underkänna det rättsteoretiska värdet av hans system.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:52:56

Blumenstein anser visserligen, att de olikheter i beskattningsförfarandet, som motiverar beteckningarna "medelbara" och "omedelbara" skatter, inte lämpar sig för en rättslig gruppering, eftersom ett särmärke av denna art nästan godtyckligt kan utsättas av lagstiftaren. Den gruppering av de rättsliga fenomenen i beskattning, kring vilken Blumenstein bygger sin framställning, präglas emellertid i påfallande grad av förvaltningsakten som konkretiseringsmedel i de skatteskuldförhållanden, som uppkommer inom de direkta (medelbara) skatternas verkningsområde. Därför är det givetvis inte nödvändigt att även systematisera skatteformerna kring förvaltningsakten resp. kring frånvaron av en förvaltningsakt. Från Blumensteins begreppsbyggnad är emellertid steget inte långt till Mayer's grupperingsmetod.

Schranil's "formaliserade" resp. "enkla" skatteskuld är — i stort sett — endast en variation av Mayer's termer liksom Schneider's "behördlicher" resp. "gesetzlicher Anordnung".

Emellan direkt och indirekt i finansvetenskaplig mening och de finansrättsliga termerna medelbar och omedelbar står den *förvaltningstekniska* indelningsmetoden. En typisk förespråkare för en dylik gruppering är *Neumann:* matrikel- och tariffskatter, vilka beteckningar ju närmast sammanhänger med uppbördstekniken. De åberopas emellertid även av t. ex. Mayer, ehuru de då anges motsvara endast typiska yttringar av hans huvudtyper och icke såsom täckande samtliga karaktäristiska. En författare som *Amonn*[35] synes alldeles ha förbisett denna skillnad, i det han sammanför matrikel- och Veranlagungsskatter såsom synonyma benämningar.

Hos modernare författare (t. ex. *Bühler, Metz)* märkes en påtaglig tendens att frångå de doktrinära indelningsmetoderna och framställningstekniskt anknyta till antingen objektrubriceringar eller den positiva rättens gruppbenämningar. Lika ofta finner man emellertid termerna direkta och indirekta skatter (i finansvetenskaplig mening) som samlingsrubriker för den positiva rättens skatteformer och sålunda utan samband med den rättssystematiska framställningen.[36]

NOTER

[1] Jfr för det följande t. ex. Fuisting, Der direkten Steuern, Berlin 1902, sid. 18 ff, och Jæger, Finanslære, Oslo 1930, sid. 344 ff.

[2] Bräuer, Versuch einer Neugruppierung der Steuerformen, Festgabe für Schanz, sid. 158, ifrågasätter om icke Bodinus (1577) givit upphov till denna indelning.

[3] Så Neumann: Die Steuer und das öffentliche Interesse, Leipzig 1887. Jfr Bräuer a. a. sid. 168.

[4] Fuisting, a. a. sid. 22.

[5] Öffentliche Abgaben und Schulden, Stuttgart 1863, sid. 88.

[6] Jæger, a. a., sid. 345. Mot invändningen, att en del skatter ibland kunna övervältras och ibland icke, varigenom samma skatt sålunda kan vara ömsom direkt, ömsom indirekt, anför Jæger, att vad "det her kommer an paa, er hvad der ifølge skattens egen natur vil være den almindelige regel og det som de beskattende myndigheter derfor har tilsigtet". Jfr Fuisting, a. a. sid. 19 och Bräuer a. a. sid. 167.

[7] Om skatt till stat och kommun, 1929, sid. 38.

[8] Versuch einer Neugruppierung der Steuerformen, Festgabe für Schanz, bd 2, sid. 158 ff.

[9] Die Steuer und das öffentliche Interesse, Leipzig 1887. Jfr Densamme, Die Unterscheidung direkter und indirekter Steuern, Schmoller's Jahrb. 1882, sid. 945 ff.

[10] Neuman, a. a. sid. 173.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:52:56

[11] Deutsches Verwaltungsrecht, 3 Aufl., bd 1, sid. 315 ff. Den första upplagan utkom redan år 1895.

[12] "Was das Gesetz gewollt hat — soll, bevor es durch die Tat vollzogen wird, im Einzelfalle erklärt und bindend ausgesprochen werden durch Verwaltungsakt" (A. a. sid. 318).

[13] "Il y a impot direct toutes les fois que la dette individuelle d'impot est recouvrée en vertu d'un role nominatif, impot indirect toutes les fois que la dette individuelle d'impot n'est pas percue en vertud'un role nominatif." Cours elementaire de science de finance, sid. 702.

[14] Rechtsmittelverfahren und Rechtskraft, sid. 2 not 2.

[15] — Institutionen des Deutschen Verwaltungsrecht, 8. Aufl., sid. 423 not 13.

[16] Fleiner, a. a. sid. 319 not 6.

[17] Mayer finner de finansrättsliga karaktäristiska å Veranlagungssteuern så uppenbara, att han, naturligt nog, med missnöje måste konstatera, hurusom 1919 års Reichsabgabenverordnung medvetet underlåtit använda termen Veranlagung för att undvika "rättslärans oklarheter" och "um die Dinge einfach und klar zu gestalten", som det uttryckligen förklarades i motiven. Å andra sidan kan Mayer glädja sig åt att t. ex. von Bitter (Handwörterbuch der preussischen Verwaltung, 1906, sid. 539 och 1921 sid. 642) från att tidigare ha ställt sig helt likgiltig för Mayer's gränsdragning senare träder "mit grosser Klarheit ein für die Veranlagung als den der direkten Steuer eigentümlichen konstitutiven Akt". Mayer a. a. sid. 321 not 9.

[18] Mayer, a. a. sid. 325.

[19] Som framgår av det föregående, erkänner Mayer förekomsten av gränsfall mellan de båda huvudtyperna, särskilt ifråga om förvaltningsaktens användning som konkretiseringsmedel. Han måste därför fasthålla vid regelfallet som normgivande för grupperingen, som t. ex. när han förklarar: "Nebensächliche Verwendungen obrigkeitlicher Aussprüche finden sich auch bei diesen (tullar och förbrukningsskatter), kommen aber für den entscheidenden punkt nicht in Betracht". (A. a. sid. 330 not 3.) I detta sammanhang konstaterar han jämväl ifråga om arvsskatten, att denna "zwischen den beiden Hauptsteuerarten schwankt". (sid. 332 not 9).

[20] Steuerpflicht, Steuerlast, Steuerschuld i Finanzarchiv, ***VII, sid. 1 ff. Han betecknar för övrigt Mayer's framställning av "die Finanzgewalt" som "die beste juristische Leistung" på finansrättens område.

[21] Jfr Jèze, ovan not 13.

[22] Das Abgabengewaltverhältnis, Tübingen 1918, recenserad av D. Diepenhorst i Finanzarchiv, ****II, sid 332. Diepenhorst anser arbetet ha endast historiskt värde genom tillkomsten av 1919 års Reichsabgabenverordning, som "heute die Grundlage für alle rechtlichen Fragen abgibt" och enligt dess § 81 hade alla skattebesked endast deklatorisk betydelse, enär "die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft". Jfr Mayer, a.a. sid. 332.

[23] Bd 1, Bern 1926, Jfr även Die Steuer als Rechtsverhältnis, Festgabe für Schanz, Bd 2, sid. 15 ff. och System des Steuerrechts, Bern 1944.

[24] Blumenstein, a. a. sid. 17.

[25] Blumenstein, a. a. sid. 51 ff.

[26] Till denna grupp, "mittelbare Steuer", räknar Blumenstein förutom inkomst- och förmögenhetsskatter även vissa omsättningsskatter som t. ex. arvs- och gåvoskatt och tull, enär "die Natur Ihres Objektes das Schätzungsverfahren notwendig macht".

[27] Blumenstein synes däremot böjd ansluta sig till Mayer's uppfattning om "die Veranlagung" såsom "einer Fertigstellung der Steuerschuld" (sid. 53 not 5 b).

[28] Steuerrecht, 3.Aufl., Berlin 1933.

[29] Hensel, a. a. sid. 63.

[30] Hensel, a. a. sid. 202.

[31] Del I, Allgemeines Steuerrecht, New York 1950, sid. 28 ff.

[32] Bland dessa nämnes "Festsetzungssteuern" resp. "selbsttätig zu entrichtende Steuern", dock att även i den förra gruppen förekommer "selbsttätige Berechnung und Entrichtung" vid förskottsbetalningar (källskatt).

[33] Das Deutsche Steuerrecht, München 1948, sid. 1 ff.

[34] Die Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft, Festskrift till Blumenstein, Zürich 1946, sid. 28 f.

[35] Grundsätze der Finanzwissenschaft, Del 1, Bern 1947, sid. 85.

[36] Så t. ex. Blumenstein i System des Steuerrechts.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:52:56