Stefan Olsson

FÖRFATTNINGS-PRÖVNING I SKATTERÄTTEN

– en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten

IUSTUS FÖRLAG

Juridikbok.se

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, och inte på ett sätt som ger en bild av att licensgivaren stödjer ett specifikt användande.

• Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.

• Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att gör något som licensen tillåter.

Se även information på
https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv

När det gäller verk av författare som avlidit för mer än 70 år sedan finns enligt svensk lag inte längre någon upphovsrätt. Sådana arbeten kan användas helt fritt och slutanvändarlicensen som annars skulle ha gällt för verk som tillhandahålls från juridikbok.se gäller inte sådana verk. Observera dock att det kan finnas flera rättigheter knutna till ett verk. Exempelvis kan medförfattare och illustratörer ha egna rättigheter till verket. I dessa fall kan verket vara upphovsrättsligt skyddat trots att upphovsrätten har upphört för en författare.

http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:juridikbokse-f4609

Författningsprövning i skatterätten

Författningsprövning i skatterätten

– en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten

Stefan Olsson

IUSTUS FÖRLAG

© Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala 2006
ISBN 91-7678-642-0
Omslag: John Persson
Sättning: Harnäs Text & Grafisk Form
Tryck: Elanders AB, Mölnlycke 2006
Förlagets adress: Box 1994, 751 49 Uppsala
Tfn: 018-65 03 30, fax: 018-69 30 99
Webbadress: www.iustus.se, e-post: kundtjanst@iustus.se

Förord

Under de år jag har varit sysselsatt med detta projekt har jag fått hjälp från olika håll. Ovärderliga synpunkter på tysk konstitutionell rätt och skatterätt har lämnats av professor emeritus Reinhard Mussgnugg, Institut für Finanz- und Steuerrecht, Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, och professor Michael Rodi, Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald. Ett stort tack för de båda professorernas gästfria mottaganden när jag besökte deras institutioner!

Under projektets gång har ett antal seminarium hållits över delar av manuset. Vid ett seminarium vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet, den 5 november 2002 medverkade professor Robert Påhlsson, docent Leif Edvardsson, jur. dr Thomas Erhag, adjunkten Elleonor Fagerfjäll och doktoranden Nick Dimitrievski från Handelshögskolan samt adjunkterna Birgitta Påhlsson och Kjell Johansson från Borås Högskola.

Den 23 april 2003 hölls ett seminarium vid Avdelningen för rätt och rättsfilosofi, Linköpings universitet. Medverkande var bl.a. numera docenten Jan Kellgren, docent Bo Lindberg, jur. dr. Hans Stenberg samt doktoranden Johan Wessman.

En inledande artikel presenterades på konferensen "Den okände (?) grannen, Tysklandsrelaterad forskning i Sverige" vid Södertörns högskola i november 2003. Artikeln kom sedermera att inflyta i en webb-publicerad antologi från konferensen.[1] Vid konferensen hölls ett mikroseminarium med bl.a. advokaten Richard Jacobsson, numera Andrén Bratt Eversheds Advokatbyrå.

Vid Högskolan Trollhättan Uddevalla, numera Högskolan Väst, hölls ett seminarium den 24 november 2004. Opponent var Robert Påhlsson medan professor Charlie Karlsson, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, var moderator. Övriga deltagare var numera professorn Stefan Lagrosen, fil. dr Roger Blomgren, numera docenten Susanne Fransson, numera ek. dr Eva Johansson, jur. lic. Mats Höglund, adjunkten Enar Folkesson samt doktoranden Ann-Christine Mjölnevik.

[1] Olsson, Författningsprövning i skatterätten.

Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet har stöttat projektet med medel för materialinsamlingsresor till universitetsbiblioteken i Heidelberg och Mannheim. Jag vill i detta sammanhang tacka rådets generalsekreterare Omar G. Dajani och Astrid Erlingsen som har administrerat medlen. Vidare har en resa till Mannheim bekostats av Högskolan Trollhättan Uddevalla.

Projektet har finansierats med forskningsmedel från Institutionen för ekonomi och informatik och Grundutbildnings- och forskningsnämnden vid Högskolan Trollhättan Uddevalla samt från Institutionen för ekonomi, Karlstads universitet. Jag vill tacka båda dessa lärosäten för det finansiella stödet till projektet.

Tryckningsbidrag har beviljats av Emil Heijnes stiftelse för rättsvetenskaplig forskning.

Kommentarer till hela eller delar av materialet har lämnats av professor Robert Påhlsson, docent Mats Tjernberg, Lunds universitet, professor Börje Leidhammar, Karlstads universitet samt professor Joakim Nergelius, Örebro universitet. Kvarvarande brister i framställningen är helt och hållet författarens ansvar.

Ett särskilt tack till studerande Alexander Littich, studentkåren vid universitetet i Mannheim, som lånade ut sitt kopieringskort till mig när jag vid ett tillfälle besökte universitetsbiblioteket på sen kvällstid.

Rättsläget har om inget annat sägs beaktats fram till november 2005.

Till sist vill jag ge ett varmt tack till mina kollegor i ämnet Rättsvetenskap vid Karlstads universitet! Utan den stimulans som följer av den goda stämning som finns inom ämnet hade det varit svårt att fullfölja projektet.

Karlstad i augusti 2006

Stefan Olsson

Innehåll

Förord 5

Innehåll 7

Förkortningar 11

1 Inledning 13

1.1 Ämnet 13
1.2 Syfte 17
1.3 Metodfrågor 18
1.4 Studiens upplägg 20
1.5 Avgränsningar 20

2 Den nationalekonomiska skatteförmågeprincipen och andra skatteteorier 24

2.1 Inledning 24
2.2 Skatteförmågeprincipen 24
2.2.1 Förmågeprincipens uppkomst 24
2.2.2 Offerprincipernas innebörd 27
2.2.3 Rättvisekriterier 28
2.2.4 Nytta och rättvisa 30
2.2.5 Rationalitet och rättvisa 31
2.2.6 Den sociala skatteförmågeprincipen 33
2.2.7 Synpunkter på skatteförmågeprincipen 34
2.3 Alternativa skatteprinciper 35
2.3.1 Intresseprinciper 35
2.3.2 Myrdals empirisk-positivism 37
2.3.3 Lundstedts samhällsnytta 37
2.3.4 Optimal beskattning 39
2.3.5 Synpunkter på alternativa beskattningsprinciper 39

3 Regeringsformen och legalitetsprincipen 41

3.1 Den konstitutionella bakgrunden 41
3.1.1 Inledning 41
3.1.2 Regeringsformens normhierarki 42
3.2 Författningsprövning i svensk rätt 44
3.2.1 Norm- och rättsprövning 44
3.2.2 Lagprövningens närmare karaktär 47
3.3 Regeringsformens rättighetskatalog 49
3.4 Legalitetsprincipen 58
3.4.1 Den skatterättsliga legalitetsprincipen i regeringsformen 58
3.4.2 Motiven bakom legalitetsprincipen 60
3.4.3 Tillämpningen av legalitetsprincipen i rättspraxis 64
3.4.4 Förbudet mot retroaktiv skattelag 67
3.5 Det statsrättsliga skattebegreppet 72
3.6 Utrymmet för kommunal beskattning 76
3.7 Intäktsanvändning 80
3.8 Sammanfattande synpunkter 81

4 Skatteförmågeprincipen i svensk rätt 83

4.1 Inledning 83
4.1.1 Utformningen av inkomstskattesystemet 84
4.1.2 Avdrag för nedsatt skatteförmåga 87
4.1.3 Anstånd med skattebetalning vid nedsatt skatteförmåga 95
4.1.4 Sammanfattning 96
4.2 Tillämpning av skatteförmågeprincipen i rättspraxis 96
4.2.1 Inledning 96
4.2.2 Ackordsvinster 97
4.2.3 Brottslig verksamhet 99
4.2.4 Ideella skadestånd 101
4.2.5 Offentliga ersättningar 103
4.2.6 Underprisöverlåtelser 104
4.2.7 Sammanfattning om skattefria intäkter 105
4.3 Sammanfattning och analys av skatteförmågeprincipen i svensk rätt 106

5 Förhållandet mellan tysk konstitutionell rätt och beskattningen 108

5.1 Inledning 108
5.2 Konstitutionens bakgrund och ställning 108
5.3 Grundlagens påverkan på skatterätten 111
5.3.1 Grundrättigheterna 111
5.3.2 Socialstatsprincipen och andra författningsprinciper 112
5.3.3 Det konstitutionella stödet för skatteförmågeprincipen 115
5.4 Finansrättsliga grundlagsregler 120
5.4.1 Skatte- och budgetmässig grundlagsreglering 120
5.4.2 Skattemässig normgivningskompetens 122
5.4.3 Intäktsfördelningen 125
5.4.4 Finansutjämning 127
5.4.5 Uppbördssystemet 132
5.5 Författningsdomstolens roll 133
5.6 Sammanfattning 140

6 Olika skatteformer i tysk rätt 142

6.1 Inledning 142
6.2 Inkomstskatt 144
6.2.1 Progression och skattetariff 145
6.2.2 Nominalvärdesbeskattning 147
6.2.3 Den objektiva nettoprincipen 148
6.3 Den subjektiva nettoprincipen 154
6.3.1 Skyddet för existensminimum 154
6.3.2 Barnavdrag och barnbidrag 156
6.4 Bolagsskatt 158
6.5 Näringsskatt 162
6.6 Skatter på egendom 164
6.6.1 Inledning 164
6.6.2 Skattebelastning och hälftendelningsprincipen 165
6.6.3 Politisk respons 167
6.7 Arvs- och gåvoskatt 169
6.8 Fastighetsskatt 172
6.9 Mervärdesskatt 174
6.10 Punktskatter 178
6.11 Lokala punktskatter 184
6.12 Stämpel- och omsättningsskatter 188

6.13 Skatter och avgifter 191
6.14 Miljöskatter, styrande avgifter 195
6.14.1 Miljöskatternas karaktär 195
6.14.2 Miljöskatternas förenlighet med grundlagen 197
6.14.3 Författningsmässig kompetens över miljöskatter 201
6.15 Sammanfattning 203

7 Utvärdering 205

7.1 Inledning 205
7.2 Svensk konstitutionell rätt 205
7.2.1 Bakgrund 205
7.2.2 Formella regler som påverkar beskattningen 206
7.2.3 Materiella regler som påverkar beskattningen 208
7.3 Tysk konstitutionell rätt 210
7.3.1 Bakgrund 210
7.3.2 Formella regler som påverkar beskattningen 211
7.3.3 Materiella regler som påverkar beskattningen 212
7.4 Skatteförmågeprincipen i svensk rätt 213
7.4.1 Förmågeprincipen som lagstiftningsprincip 213
7.4.2 Förmågeprincipen i rättstillämpningen 215
7.5 Skatteförmågeprincipen i tysk rätt 217
7.5.1 Förmågeprincipen i doktrinen 217
7.5.2 Förmågeprincipens praktiska betydelse 219
7.6 Avslutande synpunkter 222

Källförteckning 227

Offentligt tryck 227
Litteratur 229
Rättsfall 239

Sakregister 243

Förkortningar

AER	American Economic Review
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (upphävd genom SFS 2004:1341)
AO	Abgabenordnung 1976
BewG	Bewertungsgesetz 1934
BB	Betriebs-Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BrB	Brottsbalk (1962:700)
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BverfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz 1951
CETS 122	Europeiska konventionen om lokalt självstyre
CDU	Christliche Demokratische Union
DB	Der Betrieb
DEM	Deutsche Mark
DStR	Deutsche Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EGF	Föredraget om upprättande av Europeiska Gemenskapen
EJLE	European Journal of Law and Economics
EMR	Enkla meddelanden om rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz 1974
ERT	Europarättslig tidskrift
EStG	Einkommensteuergesetz 1934
FAG	Finansausgleichgesetz 2001
FT	Förvaltningsrättslig Tidskrift
GABL	Aktiebolagslag (1975:1385, upphävd genom SFS 2005:552)
GewStG	Gewerbesteuergesetz 1936
GG	Grundgesetz
GmbHR	GmbH Rundschau
HD	Högsta Domstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JEM	Journal of Economic Methodology
JPE	Journal of Political Economy

JT	Juridisk tidskrift
K.F.	Kunglig förordning
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	Kammarrätten
KStG	Körperschaftsteuergesetz 1976
LPP	Lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LSE	Lag (1994:1776) om skatt på energi
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv, del I
NSL	Lag (1990:912) om nedsättning av socialavgifter
NSF	Förordning (1990:983) om nedsättning av socialavgifter
NSFR	Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet
NUTEK	Verket för näringslivsutveckling
prop.	Regeringens proposition
REG	Rättsfall från Europeiska gemenskapens domstol
RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz 1922
RF	Regeringsformen
RFFS	Riksförsäkringsverkets Författningssamling
RFV	Riksförsäkringsverket
RO	Riksdagsordningen
RRK	Rättsfall från Regeringsrätten och kammarrätterna
RSFS	Riksskatteverkets Författningssamling
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SBL	Skatteinbetalningslag (1997:483)
SF	Förmögenhetsskattelag (1997:323)
SFS	Svensk Författningssamling
SkU	Skatteutskottets betänkanden
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
StuW	Steuer und Wirtschaft
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
TL	Taxeringslag (1990:324)
UppbL	Uppbördslag (1953:272, upphävd genom SFS 1997:483)
UStG	Umsatzsteuergesetz 1991
VersStG	Versicherungssteuergesetz 1996
VSL	Vägtrafikskattelag (2006:227)
YGL	Yttrandefrihetsgrundlag (1991:1469)

1 Inledning

1.1 Ämnet

Utformningen av skattesystemet är ett ständigt aktuellt ämne som var kvinna och man oftast har synpunkter på. De närmare motiven bakom olika skatteformer varierar. De skatter som genererar merparten av de offentliga skatteintäkterna har som huvudsakligt motiv att vara intäktsgenererande. Många skatter inbringar dock obetydligt med intäkter. Avsikterna med dessa skatter är andra än att inbringa offentliga inkomster. Avfallsskatten avses minska deponering av avfall. Förmögenhetsskatten motiveras främst med rättviseskäl eller fördelningspolitiska aspekter.[1] Även för det flertal skatter som huvudsakligen avses vara intäktsgenererande reses emellertid ofta önskemål om att dessa skall vara rättvisa. Hur ett skattesystem skall utformas för att vara rättvist är det dock svårt att finna någon allmängiltig uppfattning om. Rättviseuppfattningar kan variera mellan olika grupper i ett samhälle och kan dessutom förändras över tiden.

Utformningen av det svenska skattesystemet åligger i första hand riksdagen. Genom den legalitetsprincip som kommer till uttryck i RF 8:3 förbjuds i princip normgivning inom skatteområdet av lägre instanser än riksdagen.[2] Grundlagen ger dock mycket liten ledning kring *hur* skattelagar materiellt skall utformas. Som konstaterats i doktrinen är det tillåtet för riksdagen att särbehandla olika grupper av skattskyldiga.[3] De yttersta gränserna för sådan särbehandling sätts i ett internt perspektiv av rättighetskatalogen i regeringsformen. Katalogen har dock hittills fått mycket begränsad betydelse inom skatteområdet.

[1] Se t.ex. Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 32–33, Rabe & Bojs, Det svenska skattesystemet, s. 215, Lodin m.fl., s. 544.

[2] Se t.ex. Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 96, Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 80.

[3] Påhlsson, Levnadskostnader, s. 31. Här bortses ifrån att en sådan olikabehandling kan strida mot gemenskapsrättens diskrimineringsförbud. Vidare måste en skatteregel uppfylla regeringsformens krav på generell tillämpbarhet. Jfr RÅ80 1:92, där Regeringsrätten konstaterade att en lag uppfyllde regeringsformens krav på generalitet trots att den endast var tänkt att tillämpas i ett enda fall.

Den svenska regeringsformen bygger på en normhierarki där grundlagarna är överordnade andra författningar. Av RF 11:14 följer en skyldighet för domstol eller myndighet att underlåta att tillämpa en föreskrift som står i strid med grundlag eller annan överordnad författning.[4] Detta förfarande brukar betecknas som *lagprövning*. Denna i regeringsformen anvisade ordning för att legalitetspröva en föreskrift gentemot överordnad grundlag är en form av *författningsprövning*. Andra länders rättsystem föreskriver andra varianter av författningsprövning.

Huvudämnet för denna studie är författningsprövning i skatterätten. Med författningsprövning avses i detta sammanhang således en överprövning av enskilda skattenormers förenlighet med grundlagen.[5] Sådan överprövning kan indelas i två huvudtyper. Den kan behandla frågan om en föreskrift formellt strider mot exempelvis regeringsformens kompetensfördelningsregler.[6] Det kan även göras en rent materiell författningsprövning, dvs. om underordnade föreskrifter strider mot grundlagens materiella regler. För svensk del är det i dessa fall regeringsformens rättighetskatalog som aktualiseras.

Under senare år har möjligheterna till rättslig överprövning av skatteregler beslutade av riksdagen ökat. Sveriges anslutning till den Europeiska unionen har medfört att skattereglers förenlighet med EG-rätten kan komma att prövas av EG-domstolen.[7] Inkorporeringen av Europakonventionen i svensk rätt har lett till att de svenska skattetilläggens förenlighet med Europakonventionen för mänskliga rättigheter kommit prövats av Europadomstolen.[8] Även de inhemska domstolarna har skyldighet att låta EG-rätten eller Europakonventionen få företräde framför svenska lagar.[9] De ökade möjligheterna till rättslig överprövning av politiskt beslutade

[4] Har föreskriften beslutats av riksdag eller regering krävs dock att felet är uppenbart, det s.k. uppenbarhetskravet.

[5] Se avs. 3.2.1 för en tydligare definition av termen.

[6] Som exempel på formalprövning kan lämnas Regeringsrättens avgörande i RÅ 1996 ref 5, där en regel i en förordning underkändes som stridande mot regeringsformens krav på lagform för skatteregler.

[7] Några av de första avgöranden där svenska skatteregler underkändes var C-346/97 Braathens Sverige AB v Riksskatteverket [1999] REG I-3419, C-118/96 Jessica Safir v Skattemyndigheten [1998] REG I-1897.

[8] *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden* och *Janosevic v. Sweden.* Se vidare t.ex. Eklund, Johansson, SN 1998, s. 276–284, Eklund, Johansson, SN 1999, s. 174–185, Asp, SN 1999, s. 702–714, Eklund, Johansson, SN 2000, s. 132–135.

[9] Så har skett inom skatteområdet t.ex. i rättsfallen RÅ 2000 ref 27 (försäljningsskatt på motorfordon), RÅ 2000 ref 38 (underlag för lättnad från kapitalbeskattning), RÅ 2000 ref 40 (skattefri aktieutdelning), RÅ 2000 ref 47 (underlag för lättnad från kapitalbeskattning). De svenska skattetilläggens förenlighet med Europakonventionen har prövats i NJA 2000 s. 622 och RÅ 2000 ref 66.

regler kan ses som en komponent den judikalisering av politiken som har noteras i många utvecklade demokratier under senare år.[10]

Det måste emellertid markeras att sådan prövning, oavsett om den utförs av EG-domstolen, Europadomstolen eller svensk domstol sker mot de materiella reglerna i gemenskaps- eller europarätten. Somliga av dessa regler avser visserligen att återspegla högre etiska principer som innevånarna i flertalet demokratiska stater kan ställa sig bakom. Särskilt gäller detta givetvis för Europakonventionen för mänskliga rättigheter. Stora delar av gemenskapsrätten består emellertid av teknikaliteter, och gemenskapsrättens företräde framför intern svensk rätt framstår i dessa fall huvudsakligen som normhierarkiskt.[11]

I ett de lege ferenda-perspektiv är det vidare knappast tillfylles att medborgarnas rättigheter gentemot det offentliga tillhandahålls i det närmaste sekundärt genom tillämpning av Europakonventionen eller gemenskapsrätten. Grundläggande rättigheter som anses skyddsvärda bör rimligen skyddas både formellt och reellt av de svenska grundlagarna. Det är därför motiverat med en undersökning av de möjligheter till konstitutionell överprövning av skattelag som föreligger enligt svensk rätt. Vidare är det av intresse att undersöka i vilken utsträckning sådan överprövning förekommer i rättspraxis.

Att endast undersöka svensk rätt riskerar emellertid till att leda till en förhållandevis mager utdelning. Som redan har konstaterats har regeringsformen hittills fått en begränsad betydelse för utformningen av skatterna. En jämförelse med möjligheterna till konstitutionell prövning i andra länder med likartade rättssystem kan vara av intresse för den svenska diskursen. Av praktiska skäl kan en jämförelse dock knappast göras med mer än ett eller ett fåtal andra rättsystem.

Flera argument talar för en undersökning av tysk skatterätt. Som en reaktion på utvecklingen före och under andra världskriget har den tyska konstitutionen under efterkrigstiden kommit att få en tyngd i rättsystemet som hittills inte haft någon motsvarighet i regeringsformens betydelse i Sverige. Det kan som ett sidospår anmärkas att denna konstitutionella tradition givetvis har varit en faktor som åtminstone indirekt påverkat

[10] Se SOU 1999:58, s. 55–63, samt 86–87.

[11] Som exempel på sådana avgöranden kan lämnas C-319/97 *Brottmål mot Antoine Kortas* [1999] REG I-3143, som formellt gällde ett svenskt förbud mot färgämnen i livsmedel, men som i EG-domstolens avgörande handlade om procedurfrågor. Även rättsfallet C-162/97 *Brottmål mot Gunnar Nilsson* [1998] REG I-7477 kan hänföras till denna kategori. I domen konstaterar domstolen att de egenskaper som enligt svenska djurskyddsmyndigheter riskerar att orsaka lidande hos djuren av Belgian blue-rasen är en del av djurens genetiska arv (grund 43). Trots detta var Sverige enligt domstolen skyldigt att tillåta användning av sperma från denna ras.

EG-rättens utveckling, emedan dåvarande Västtyskland var en av de ursprungliga sex medlemsstaterna. EG-domstolen således under hela sin verksamhetstid delvis bestått av tyska domare. I tysk rättspraxis finns exempel på avgöranden där domstolar underkänt skatterättsliga bestämmelser som grundlagstridiga. Dessa rättsfall gäller då inte alltid en formalprövning mot överordnad grundlag, utan har ofta istället inneburit en materiell bedömning av skattereglernas förenlighet med grundlagen. Enskilda skatteregler har ibland funnits oförenliga med den s.k. likabehandlingsprincipen i den tyska grundlagen. Som ett exempel på den stora betydelse som konstitutionella frågor tilldrar sig kan nämnas att tysk skatterättslig doktrin ofta innehåller författningsmässiga undersökningar av olika skatteformer.

En kort utblick över tysk skatterätt ger således bilden av en stor betydelse av författningen i rättstillämpningen och detta inte enbart på ett formellt plan, utan även i materiella frågor. Detta talar då för en undersökning av tysk stats- och skatterätt i syfte att utröna hur den tyska författningen påverkar utformningen och tillämpningen av skattelag. En sådan undersökning hade emellertid varit av begränsat intresse om inte samtidigt en jämförelse görs med svenska förhållanden. I första hand avses därmed givetvis regeringsformens inverkan på utformningen av skattereglerna och på rättstillämpningen inom skatteområdet.

En renodlad undersökning enbart av de formella möjligheterna till författningsprövning riskerar dock att bli torftig. Som tidigare nämnts finns det få svenska konstitutionella regler som påverkar den materiella utformningen av skatteregler. Hur kan man då finna kriterier för materiell prövning av skatterättsliga normer? Frågan synes närmast filosofisk till karaktären. Det kan emellertid knappast vara aktuellt med en undersökning av principer inte kommer till något större uttryck i något av de undersökta ländernas konstitutionella rätt. Av arbetsekonomiska skäl är det vidare inte tänkbart att analysera mer än någon eller några enstaka skatteprinciper.

I tysk konstitutionell praxis fyller som ovan poängterats likabehandlingsprincipen en viktig roll. Skatterättsligt kommer denna princip till uttryck i form av skatteförmågeprincipen. Både på lagstiftar- och rättstillämparnivå har principen fått en stor betydelse.

Men även inom svensk skatterätt har skatteförmågeprincipen under det senaste århundradet haft en framträdande roll, emellertid i första hand på lagstiftningsnivå.[12] Principen har dock i rättspraxis fått begrän-

[12] Den anses dock ha minskat i betydelse under senare år, se Påhlsson, Levnadskostnader, s. 119. Skatteförmågeprincipens betydelse för skattesystemets utveckling har undersökts av Gunnarsson, Skatterättvisa.

sad betydelse som tolkningsprincip. En jämförelse mellan svensk och tysk rätt rörande vilken tyngd skatteförmågeprincipen har i rättspraxis kan därför vara av intresse. Det har i svensk doktrin argumenterats för en ökad tillämpning av skatteförmågeprincipen som tolkningsprincip.[13] En utgångspunkt för en sådan diskussion bör då vara att fastställa vilken betydelse skatteförmågeprincipen verkligen har för rättstillämpningen.

1.2 Syfte

Syftet med studien kan sägas vara tvåfalt. Som ett första delsyfte skall i studien analyseras hur konstitutionella regler i Sverige och Tyskland påverkar skatterätten och skattesystemen i respektive land. En undersökning av den konstitutionella miljön och de formella möjligheterna till prövning av skatteregler mot överordnade normer är nödvändig för att sedan kunna undersöka utrymmet för materiell författningsprövning.

Som ett andra delsyftet kommer då, i enlighet med vad som ovan skisserats, att analyseras vilken betydelse skatteförmågeprincipen har i svensk respektive tysk skatterätt. Både de svenska och tyska skattesystemen är liksom flertalet andra moderna system uppbyggda med skatteförmågeprincipen som en grundläggande lagstiftningsprincip. Studien kommer att fokuseras på i vilken utsträckning principen utöver detta har ett bredare användningsområde som tolknings- och rättstillämpningsprincip. Som ovan har anförts är det av utrymmesskäl knappast tänkbart att undersöka i vilken utsträckning ytterligare skatteprinciper kommer till uttryck som tolkningsprinciper. Att i studien utgå från skatteförmågeprincipen kan då ses som en exemplifiering av etiska principers betydelse som tolkningsprinciper. Vidare är det svårt att se någon annan princip som kan spela rollen som grundläggande etisk princip inom skatterätten. Exempelvis neutralitetsprincipen har haft ett omfattande inflytande på det moderna svenska skattesystemet, främst ifråga om konkurrensneutralitet mellan olika företag och företagsformer. Neutraliteten uppvisar likheter med likabehandlingsprincipen, men utgör till skillnad från den senare ingen etisk princip utan baseras på ett ekonomiskt rationalitetsresonemang.[14] Andra skatteprinciper, som t.ex. kontinuitets- eller reciprocitetsprinciperna har betydligt snävare tillämpningsområden och syftar till att lösa specifika skatterättsliga frågor.

[13] Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 68 samt 99–101.
[14] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 136–137, Påhlsson, Levnadskostnader, s. 122–123. Jfr Olsson, Punktskatter, s. 76.

1.3 Metodfrågor

Den studie som har skisserats ovan kommer att genomföras som en rättsdogmatisk undersökning. En metodologisk brist med en sådan undersökning inom ett kontroversiellt och värdeladdad fält är dock att den riskerar att verka legitimerande för t.ex. i doktrinen traditionellt hävdade ståndpunkter. I modern rättsvetenskap ses det som givet att ett deskriptivt uttalande, exempelvis om innehållet i gällande rätt, också verkar normerande för dess läsare.[15] Denna normerande effekt är således inte samma sak som att en deskriptiv utsaga om gällande rätt även i sig har ett normativt innehåll.

Den konstitutionella rätten är intimt kopplad till stats- och demokratiuppfattningar och således på denna grund värdeladdad. Finans- och skattepolitik är ett kontroversiellt område och denna kontroversialitet smittar givetvis av sig på skatterättens domäner. Skatterätten framstår vidare till stor del som en "funktion av nationalekonomi"[16] och det kan knappast ifrågasättas att de normativa inslagen i finansvetenskapen varit kraftiga allt ifrån de klassiska nationalekonomerna och framåt. Detta konstaterande innebär inte nödvändigtvis att man måste instämma i Myrdals uppfattning att samtliga ekonomiskt normativa doktriner är att betrakta som rationaliseringar av politiska åsikter.[17]

Den normativa doktrin som kommer att undersökas i studien är skatteförmågeprincipen. Frågan är då hur undersökningen skall relateras till denna princip. Skall utgångspunkten vara skatteförmågeprincipen enligt svensk eller tysk rätt eller efter fristående kriterier? Man skulle kunna ansluta sig till Påhlssons metod att med stöd av särskilt identifierade kriterier undersöka ett skatterättsligt begrepp, nämligen levnadskostnader. Dessa kriterier identifieras och formuleras med argument ur lagtext, motiv, praxis samt litteratur.[18] Denna metod kan emellertid knappast användas i förevarande studie. Det är givetvis möjligt att analysera tysk rätt med kriterier hämtade från svensk rätt, men svensk rätt representerar knappast en i förhållande till tysk rätt mer "korrekta" värderingar. Värdet av en sådan undersökning ter sig snarast som inte nödvändigtvis större jämfört med en traditionell komparation, som åtminstone bör utvisa skillnader i rättsläget mellan de båda staterna. Vidare kan en analys baserad på kriterier hämtade ur tysk rätt leda till att de undersökta objekten verkar legitimerande för sig själva.

[15] Glavå, Arbetsbrist, s. 45–50, Gustafsson, Rättens polyvalens, s. 60.
[16] Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 19.
[17] Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 233.
[18] Påhlsson, Levnadskostnader, s. 70.

Som tidigare har antytts är frågan om att finna kriterier för en materiell prövning av skatterättsliga normer i det närmaste en filosofisk fråga. Av utrymmesskäl är det givetvis inte möjligt att inkludera en allmänfilosofisk genomgång i studien. De teoretiska motiven för en tillämpning av skatteförmågeprincipen och en uttolkning av hur principen skall uppfattas bör istället sökas bland de skattefilosofiska, nationalekonomiska eller rättsvetenskapliga teorier där frågan om skattesystemets utformning och legitimitet redan varit föremål för behandling. Detta för att undvika att "gå över ån efter vatten".

De i föregående stycke nämnda problemställningarna är frågor både om ansats och metod.[19] Den feedback som utländsk rätt i denna undersökning kan ge svensk rättstillämpning är i första hand i ett de lege ferenda-perspektiv.[20] Utrymmet för ett ökat inslag av författningsprövning i rättstillämpningen inom ramen för den nuvarande regeringsformen måste ses som begränsat. Även möjligheten att använda skatteförmågeprincipen som tolkningsprincip är inom ramen för nuvarande skattelagstiftning liten.[21] Detta medför konsekvenser för metodvalet. En kortare deskriptiv redogörelse för utländsk rätt, vilket är tämligen vanligt i svensk skatterättslig doktrin, är inte till någon större nytta i detta sammanhang. Samtidigt är det knappast korrekt att beteckna studien som en komparation med ett "härskande syfte" enligt den terminologi som introducerats av Strömholm. Det brukar ofta anföras att en sådan egentlig komparation förutsätter en så god kännedom om en främmande rättskultur att den knappast kan uppbringas inom ramen för färdigställandet av en begränsad monografi. Vidare är det inte heller frågan om en renodlad komparation eftersom det de undersökta områdena inom respektive rättssystem inte helt stämmer överens. Huvuddragen i det svenska skattesystemet förutsätts vara bekanta för läsaren. Detta medför att undersökningen kan begränsas till materiella områden där skatteförmågeprincipen tycks ha fått störst genomslag i praxis. Undersökningen av tysk materiell skatterätt är å andra sidan mer omfattande. Ett argument för detta är givetvis att tysk skatterätt kan antas vara mindre bekant för läsaren. Viktigare är dock att den konstitutionella rättspraxisen och den doktrinära diskussionen kring dessa frågor har varit betydligt mer omfattande i Tyskland än i Sverige. Närmare kommentarer till den komparativa metoden och till upplägg-ningen av studien av tysk rätt lämnas i avs. 6.1.

[19] Jfr Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 21.

[20] Jfr t.ex. Andersson, Skyddsändamål och adekvans, s. 164–167, där utgångspunkten är den motsatta.

[21] Jfr Påhlsson, Inledning till Skatterätten, s. 101, som anför framtida lagstiftning som en av de faktorer som kan påverka om skatteförmågeprincipen kan komma till ökad användning som tolkningsinstrument.

1.4 Studiens upplägg

Studien är översiktligt tänkt att disponeras på följande sätt:

I ett andra kapitel undersöks och preciseras uppfattningar om skatteförmågeprincipens teoretiska innehåll jämte alternativa skatteteoretiska legitimationsgrunder. Vissa terminologiska utgångspunkter fastslås även i detta kapitel. Det tredje kapitlet innehåller en analys av de konstitutionella ramarna för beskattningen enligt den svenska regeringsformen. Materiella konstitutionella regler följer i första hand av regeringsformens rättighetskatalog. Vidare behandlas praxis rörande den skatterättsliga legalitetsprincipen och förbudet mot retroaktiv skattelag till nackdel för den enskilde. Ett fjärde kapitel rör tillämpningen av skatteförmågeprincipen i svensk lagstiftning och rättspraxis. Numera är det i svensk rätt svårt att finna något mer påtagligt subjektivt hänsynsstagande till den skattskyldiges skatteförmåga. Fram till nittiotalets skattereform fanns dock i vissa fall möjligheter till avdrag vid nedsatt skatteförmåga. En undersökning görs med avsikt att försöka fastställa hur lagstiftaren försökt beakta den subjektiva skatteförmågan. Praxisgenomgången är inriktad på skatterättsliga områden där skatteförmågeprincipen synes ha kommit till användning som tolkningsinstrument eller där avvikelser från principen har gjorts. Det senare gäller även fall skatt inte har uttagits, trots att en skatteförmåga rimligen bör ha varit för handen. Det femte kapitlet innehåller en beskrivning av den tyska konstitutionella miljön och av de regler i den tyska grundlagen som påverkar utformningen av skattelag. Vidare beskrivs den tyska författningsdomstolens verksamhet och sammansättning. I ett sjätte kapitel undersöks tysk konstitutionell praxis och doktrin rörande de olika skatteformerna i det tyska skattesystemet. Särskilt studeras i vilken utsträckning skatteförmågeprincipen kommit att påverka respektive skatteslag. Studien avslutas med en utvärdering av den konstitutionella påverkan på skatterätten och skattesystemen som föreligger i Sverige och Tyskland samt av skatteförmågeprincipens tillämpning och utformning i respektive land.

1.5 Avgränsningar

Som anmärkts inledningsvis har fokus på rättslig överprövning av normer kommit att skärpas efter Sveriges anslutning till den Europeiska unionen och efter att Europakonventionen för mänskliga rättigheter införlivats i svensk rätt. Både genom EG-domstolens och genom Europadomstolens försorg kan en överprövning av svenska skatterättsliga regler komma att ske. Dessa former av författningsprövning kommer emellertid inte att behandlas i denna studie. Bortsett från rent utrymmesmässiga skäl är både

EG-rättens och Europakonventionens påverkan på den svenska skatterätten väl penetrerade av den svenska skatterättsliga forskningen.[22] Det måste givetvis hållas i åminnelse att bilden av den konstitutionella situationen i respektive land inte blir komplett utan att europa- och gemenskapsrätten beaktas. Studien kommer dock att fokuseras på rent nationella regler. Objekten som är föremål för studien är svensk och tysk nationell rätt. I båda dessa länders rättsystem ingår givetvis europa- och gemenskapsrätt som en integrerad del.

Både svensk och tysk skatterätt är givetvis formade av respektive lands medlemskap i den Europeiska unionen. För svensk del kommer detta förhållande på ett mer generellt plan till tydligast i uttryck i RF 10:5. Av detta lagrum framgår att riksdagen kan överlåta beslutanderätt till de Europeiska gemenskaperna så länge dessa har ett fri- och rättighetsskydd motsvarande regeringsformens eller Europakonventionens bestämmelser. Den konstitutionella ordning som i övrigt gäller för svensk offentlig verksamhet är således satt ur spel i detta avseende.

Sedan 1995 är Europakonventionen införlivad i svensk rätt och har genom regeringsformens stadgande företräde framför annan svensk lag.[23] En undersökning av konventionens materiella innehåll ligger emellertid utanför ämnet för denna studie. Någon särskild undersökning i vilken utsträckning konventionens regler lägger hinder i vägen för medlemsstaternas skatteuttag kommer således inte att göras.[24] Det bör erinras om att Europakommissionen har avvisat klagomål både rörande vinstdelningsskatten för löntagarfonder och för den tillfälliga förmögenhetsskatten.[25] Den tidigare skyldigheten att betala kyrkoskatt även för den som inte var medlem i svenska kyrkan har däremot av domstolen befunnits vara konventionsstridig.[26] För svensk del har Europakonventionen i övrigt i skattesammanhang i första hand aktualiserats ifråga om skattetilläggen, dvs. snarare ur ett straffrättsligt än ett skatterättsligt perspektiv.[27] Det har i

[22] För europarättens inverkan på nationell skatterätt hänvisas i första hand till Thörnhammar, ERT 2003, s. 131–145. Vidare även till de ovan refererade artiklarna om skattetilläggens förenlighet med konventionen. Gemenskapsrättens inverkan på nationell skatterätt har diskuterats i ett antal studier och artiklar och någon fullständig uppräkning torde bli svår att uppbringa. Som standardverk ifråga om gemenskapens skatteregler gäller för svenskt vidkommande Ståhl & Persson Österman, EG-skatterätt.

[23] För förhållandena före 1995, se t.ex. Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 609–611.

[24] För konventionens inverkan på skatter se t.ex. Fast, SN 2006, s. 65–73, Åhman, Egendomsskyddet, 340–360.

[25] *Wasa v. Sweden.*

[26] *Darby v. Sweden.*

[27] Se målen *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden* och *Janosevic v. Sweden.* Se vidare Nowak, Oskyldighetspresumtionen, s. 357–380.

doktrinen anmärkts att Europakonventionen har ringa betydelse på beskattningens område.[28] Kritik har riktats mot att Europadomstolen hittills inte har velat beröra skattefrågor på ett tillfredsställande sätt.[29]

Konventionen har givetvis motsvarande inverkan även på tysk skatterätt. Såvitt utrönas kan har emellertid tyska skatteregler endast en gång kommit att prövas av domstolen. Målet gällde en delstatlig avgift som uttogs av män som inte deltog i brandförsvaret.[30] Pålagan befanns av domstolen inte utgöra en skatt, men Tyskland fälldes för konventionsbrott på andra grunder.[31]

Studien koncentreras till materiell skatterätt. Endast undantagsvis kommer uppbördsfrågor att beröras och administrativa eller straffrättsliga påföljder kopplade till skattesystemen behandlas inte.[32]

En fråga som endast kommer att beröras i begränsad utsträckning i studien är författningsprövningens koppling till mer generella statsrättsliga eller statsvetenskapliga demokratiuppfattningar.[33] De svenska och tyska grundlagarna har tillkommit i helt olika kontexter. Under den svenska regeringsformens tillkomst på sjuttiotalet rådde ett klimat där juridisk överprövning av politiska beslut möttes med skepticism av flertalet politiska partier. Utvecklingen har under senare år gått i den ovannämnda riktningen att möjligheten till domstolsprövning av politiska beslut har ökat. Emellertid är det inte enbart möjligheterna till juridisk prövning som har ökat, det har även gjorts en argumentation till förmån för en ökad sådan prövning.[34] Möjligen kan själva ämnesvalet ses som en komponent i en trend i riktning mot ökat fokus kring maktdelningsfrågor i samhället, på nationell eller europeisk nivå. Det ligger dock utan för studiens omfång att särskilt diskutera olika demokratibegrepp och uppfattningar, vilka snarare hör hemma i statsrätten eller statsvetenskapen.

Ytterligare en frågeställning som huvudsakligen kommer att lämnas utanför framställningen är hur domare i praktiken når till de slutsatser som domsluten baseras på. Frågeställningen tillhör en av de mest omdiskuterade inom rättsvetenskapen och här skall endast några huvuddrag

[28] Sterzel, Finansmakten – i konstitutionens centrum och periferi, s. 97.
[29] Åhman, Egendomsskyddet, s. 354.
[30] *Karlheinz Schmidt v. Germany.*
[31] Se Vogel & Waldhoff, Germany, s. 89, som anför att fallet har mer underhållningsvärde än praktisk betydelse.
[32] Den tyska författningsdomstolen har i ett avgörande förklarat skattetillägg vara oförenliga med den tyska grundlagen. Som påpekats av Rädler, Germany, s. 65, kan detta mycket väl vara en pyrrhusseger för skattebetalarna, eftersom det leder till ett ökat antal skattebrottsutredningar istället.
[33] En genomgång av olika demokratibegrepp görs av Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 110–153.
[34] Se t.ex. SOU 1999:58.

återges. Den i ämnet allmän rättslära förhärskande uppfattningen torde vara att juridiken är ett slags konfliktlösningsmetod, vilken baseras på en särskild given arbetsordning, en rättskällelära. En exemplifiering av detta förhållande görs i den kanske mest använda svenska läroboken i allmän rättslära, nämligen Strömholms Rätt, rättskällor och rättstillämpning. Författaren berättar inledningsvis om en advokat som efter att ha anlitats av en klient söker i lagtext, domar, förarbeten och doktrin för att finna rättsliga normer som är tillämpliga på det aktuella fallet.[35] Men även en rättssociolog som Hydén beskriver juristens arbetsuppgifter på ett likartat sätt.[36] Strömholm har emellertid kompletterat beskrivningen av juristens arbete och visat på att en dom inte alls behöver ha tillkommit i den ordning den kan ge intryck av vid genomläsning.[37] Han synes dock inte uppfatta detta som något praktiskt problem, utan anser att domskälen kan förväntas uttrycka genomtänkta och auktoritativa uttalanden. Bergholtz har, med sin bakgrund både som domare och som forskare, anfört att han inte ser någon skillnad i arbetet med att skriva själva domslutet och domskälen för detta domslut.[38] För skatterättslig del har frågan diskuterats av Påhlsson, som påvisar flera regeringsrättsavgöranden där det framstår som troligt att domstolen först funnit en lösning på det aktuella fallet och sedan utarbetat en motivering till domen.[39] Det är ofrånkomligt att denna sorts metodologiska spörsmål har anknytning till frågan om tillämpning av generella skatterättsliga eller filosofiska principer. En spontant funnen lösning på ett problem kan givetvis ha sitt ursprung just i en skatterättslig princip. Lösningen kommer sedan att motiveras med positivrättsliga regler. Om detta fenomen förekommer i praktiken kan det medföra att exempelvis skatteförmågeprincipen kommer till större användning i praktiken än vad domskälen kan ge sken av.

[35] Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 28–29.
[36] Hydén, Rättsregler, s. 11–22.
[37] Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 406.
[38] Bergholtz, Gunnar, Hönan eller ägget? Till frågan om domaren tänker baklänges, i Festskrift till Jacobsson 1991, s. 1.
[39] Påhlsson, SN 1998, s. 448.

2 Den nationalekonomiska skatteförmågeprincipen och andra skatteteorier

2.1 Inledning

I avsnittet om studiens uppläggning har den tänkta arbetsordningen för studien presenterats. Som beskrivits i metodavsnittet är det nödvändigt att undersöka skatteförmågeprincipen frikopplad från svensk respektive tysk materiell rätt. Huvuddelen av kapitlet ägnas åt en undersökning av de olika uttolkningar av skatteförmågeprincipen som förekommit i den nationalekonomiska doktrinen. Som anmärkts i inledningen finns det en mängd andra skatteprinciper än skatteförmågeprincipen som möjligen skulle kunna vara föremål för undersökningen. I detta kapitel beskrivs även några alternativa skatteteorier som grundas på andra utgångspunkter än skatteförmågeprincipen. Ett genomgående drag för dessa principer är att dess tillskyndare har varit mer eller mindre negativt inställda till möjligheterna att basera skattesystemet på skatteförmågeprincipen. En beskrivning av dessa teorier bidrar till att sätta in skatteförmågeprincipen i dess sammanhang.

2.2 Skatteförmågeprincipen

2.2.1 Förmågeprincipens uppkomst

Beteckningen skatteförmågeprincipen förekommer som samlingsetikett på ett antal skattenormativa teorier. Till skillnad från de i äldre tid konkurrerande intresseprinciperna, vilkas ursprung kan hänföras till naturrättsideologierna och kontraktsteorierna, är de olika teorier som sorterar in under principen kopplade till någon form av organisk statsuppfattning.[1] En föregångsman ifråga om beaktande av skatteförmåga utgjorde

[1] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 105, Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 241.

den franske filosofen Le Vayer som förespråkade en "geometriskt proportionell" skatt.[2] Målet med den offentliga hushållningen var statens fortbestånd. Le Vayer formulerade en skyldighet för var och en att bidra till staten efter sin ekonomiska bärkraft. Denna princip formulerades således som en skyldighet för den enskilde gentemot det offentliga. Skyldigheten att bidra till det offentliga kan då karakteriseras som en *positiv* förmågeprincip. Störst betydelse har den positiva sidan av förmågeprincipen fått i tysk doktrin.[3]

Från de kontinentala enväldena vandrade senare principen över till de brittiska öarna. Hos de naturrättsliga klassiska nationalekonomerna användes förmågeprincipen i första hand som legitimation för de intresseteorier de själva förespråkade.[4] Först från J. S. Mill och framåt utvecklades en självständig anglosachsisk förmågeprincip, anpassad efter 1800-talets utilitaristiskt liberala samhälle.[5] De varianter av skatteförmågeprincipen som härrör från Mill och framåt fokuserar alla i någon utsträckning på den enskilde och fungerar som en begränsning av den enskildes skattebörda. Formuleringen av skatteförmågeprincipen som att ingen skall behöva betala mer skatt än efter sin förmåga kan då formuleras som principens *negativa* sida.

Mill introducerade den första av flera "offerprinciper", nämligen *lika offerprincipen.*[6] Varje skattebetalare skulle känna lika obehag av skatteinbetalningen.[7] Grundtanken i lika offerprincipen skiljer sig inte mycket ifrån den klassiska intresseprincipen, alla medborgare har lika intresse av det skydd som nattväktarstaten erbjuder och skall därför bidra med lika offer.[8] Detta säger emellertid inget om vad som är ett lika offer. Det kan uppfattas som en vertikal eller horisontell likformighet.[9] Den horisontella likformigheten syftar till att lika stora inkomster beskattas lika. Vertikal likformighet uppnås när varje skattebetalares utrymme för kardinal (mätbar) nytta minskar lika efter beskattning.[10] Som Gunnarsson anför var det förmodligen vertikal likformighet Mill eftersträvade, vilket rimligen borde realiseras genom progressiv beskattning.[11] I sina skrifter synes dock Mill varit motståndare till progressiv beskattning och förordat proportionell

[2] Mann, Steuerpolitische ideale, s. 94–95.
[3] Jfr Welinder, Offentlig hushållning, s. 81.
[4] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 95, Myrdal, Vetenskap och politik i nationelekonomin, s. 242–243.
[5] Musgrave, A brief history of fiscal doctrin, s. 18.
[6] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 108.
[7] Mill, Principles of Political Economy, s. 807.
[8] Jfr Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 244–245.
[9] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 109–110, Welinder, Offentlig hushållning, s. 81.
[10] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 107.
[11] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 110.

skatt.[12] Intimt förbunden med skatteförmågeprincipen är även uppfattningen att den skattskyldiges existensminimum skall undantas från beskattning, vilken hävdats av Bentham och Mill.[13]

Från Edgeworth härstammar principen om "minsta offer", eller marginaloffer. Edgeworths syfte var att anpassa offerprincipen till den utilitaristiska filosofin.[14] Kopplat till marginalnytteteorin resulterade detta i ett krav på progressiv beskattning. Man kan med Gunnarsson konstatera att denna teori kan fungera som en matematisk metod för att lösa politiska konflikter utan att ta ställning till reella socialpolitiska frågor.

En skiljelinje går enligt Welinder mellan "lika offer"-principerna och "minsta offer"-principen. De förstnämnda avses respektera och bevara den i samhället rådande inkomstfördelningen, medan "minsta offer"-principen kan hänföras till skatteprinciper som avses bidra till en mer rättvis inkomstfördelning. Welinder hänför därför "minsta offer"-principen till kategorin *konfiskatoriska* beskattningsprinciper.[15]

Till de konfiskatoriska principerna räknas även nyare varianter av skatteförmågeprincipen, medan de syftar till omfördelning. Gunnarsson ser förmågeteorin som artskild från offerprinciperna.[16] Grunden för förmågeteorin utgör då dess koppling till den etiska principen om rättvisa i beskattningen, medan offerteorierna i första hand kopplas till de ekonomiska gränsnytteteorierna. Förmågeteorin kan sammanföras med omfördelande socialpolitik av välfärdsstatlig modell.[17] Denna gränsdragning synes dock inte tillämpas av alla författare. Welinder hänför således "lika offer" till skatteförmågeprincipen, medan "minsta offer"-principerna inte hör dit. Musgrave och Musgrave framhåller att skatteförmågeprincipen sedan Mill uppfattats som innebärande likhet i offer.[18] Cullis och Jones anför lika offer som den underliggande rationaliteten i skatteförmågeprincipen.[19] Mattsson synes se gränsnytteteorierna som varianter av skatteförmågeprincipen.[20]

[12] Mill, Principles of Political Economy, s. 809–812.

[13] Mill, Principles of Political Economy, s. 809, Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 245.

[14] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 111, Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin.

[15] Welinder, Skattepolitik, s. 77–80.

[16] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 115.

[17] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 115.

[18] Musgrave & Musgrave, Public finance in theory and practice, s. 216. Richard Musgrave behandlar emellertid i annat sammanhand Adolph Wagners socialpolitiska beskattningsprincip i anslutning till skatteförmågeprincipen, se Musgrave, A brief history of fiscal doctrin, s. 20. Welinder, Offentlig hushållning, s. 84, uppfattar det som om den socialpolitiska beskattningsprincipen ibland sammanfaller med minsta offerprincipen.

[19] Cullis & Jones, Publice finance and public choice, s. 8.

[20] Mattsson, Skattepolitik, s. 37–38.

Gunnarsson framhåller att förmågeteorin har en bredare tillämpning än offerteorierna. Vid tillämpning av förmågeteorin tas hänsyn inte endast till kostnader för disposition av inkomster utan även för förvärvande av den.[21] Detta medför exempelvis att två personers nominella nettoinkomster inte utan vidare kan jämföras, utan hänsyn måste även tas till kostnader för intäkternas förvärvande.

Det kan således konstateras att det inte ens ur grundläggande beskrivningar av skatteförmågeprincipen går att vaska ur ett innehåll som når konsensus.

2.2.2 Offerprincipernas innebörd

De senare förmågeteorierna utgår från etiska premisser. Till skillnad från offerteorierna lämpar de sig därför mindre väl för matematiska lösningar. De äldre offerprinciperna, vilka fortfarande ofta behandlas i nationalekonomisk doktrin, går däremot att strukturera med ekonomiska modeller.[22]

Ekonomiska beräkningar baserade på offerprinciperna utgår oftast från antagandet att gränsnyttan är avtagande.[23] En *absolut lika* offerprincip medför att varje skattebetalare minskar sitt utrymme av medel för personlig behovstillfredsställelse och nytta med i siffertal uttryckt lika offer.[24] Detta medför att skatteplikten måste öka vid högre inkomster, vilket dock inte nödvändigtvis måste innebära ett krav på progressiv beskattning. Musgrave och Musgrave framhåller att det med matematiska metoder går att visa att skatten kan vara progressiv, proportionell eller regressiv beroende på om marginalnyttans elasticitet med hänsyn till inkomsten är större, lika med eller mindre än nyttan.[25] Även vid ett antagande om en avtagande gränsnytta går dock det inte att förutsätta hur kraftigt avtagande den är.

[21] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 116.

[22] Utöver i renodlad nationalekonomisk litteratur förekommer matematiska modeller även t.ex. hos Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 114, och Welinder, Offentlig hushållning, s. 82.

[23] Musgrave & Musgrave, Public finance in theory and practice, s. 217, Welinder, Offentlig hushållning, s. 81–83. Welinder framhåller att detta antagande dock endast är en teoretisk spekulation.

[24] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 107.

[25] Musgrave & Musgrave, Public finance in theory and practice, s. 217. Uttalandet bekräftar givetvis Myrdals konstaterande att både skatteförmåge- och intresseprincipen används för att motivera progressiv, proportionell och degressiv beskattning, se Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 234–235. Jfr även Mattsson, Skattepolitik, s. 37, som anför att skatteförmågeprincipen är omtyckt eftersom den kan användas som argument för alla typer av förslag.

En *proportionell* offerprincip förutsätter att den enskilde skattebetalarens offer står i proportion till den totala nyttan av personens inkomst.[26] Den proportionella offerprincipen medför dock inte att beskattningen bör vara proportionell, annat än vid en konstant gränsnytta.[27] En avtagande, men linjär gränsnytta indikerar progressiv beskattning. Om gränsnyttans avtagande minskar finns det emellertid inget givet svar på vilken beskattningsform som är att föredra.

Marginella offerprinciper förutsätter att det marginella offret motsvaras av en lika stor nyttoförlust för alla skattebetalare.[28] Vid en avtagande gränsnytta talar denna princip för maximal progression i beskattningen. Welinder framhåller dock att förespråkare för minsta offerprincipen oftast inte vill tillämpa den fullt ut med hänsyn till företagsamheten.[29]

2.2.3 Rättvisekriterier

En vanligt förekommande dikotomi är tudelning i horisontell och vertikal rättvisa. Horisontell skatterättvisa i skatteteoretiska sammanhang förutsätter att personer med lika stor inkomst skall betala lika mycket skatt.[30] Den horisontella rättviseaspekten är ett utflöde av den allmänna likabehandlingsprincip som finns i demokratiska stater.[31] Beskattningen skall inte kunna differentieras på grundval av irrelevanta kriterier.[32] Det måste emellertid göras en bedömning av vad som är lika fall. Som framhålles av Påhlsson är likformighet och neutralitet inte samma sak, även om begreppen är besläktade.[33] Neutral beskattning är en term som i första hand hämtar sitt innehåll från ekonomisk rationalitet, medan likhetsprincipen är en etisk princip.[34] Som exempel på områden där olika uppfattningar förekommer om vad som är lika kan nämnas familjebeskattningen.[35]

Med vertikal rättvisa åsyftas jämförelser mellan personer som inte har jämbördiga förhållanden. I ett modernt samhälle är det svårt att bortse från vikten av vertikal rättvisa, vilket har tett sig uttryck i form av väl-

[26] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 107.
[27] Musgrave & Musgrave, Public finance in theory and practice, s. 218.
[28] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 107.
[29] Welinder, Offentlig hushållning, s. 84.
[30] Jfr t.ex. Atkinson & Stiglitz, Lectures on public economics, s. 350, Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 110.
[31] Jfr RF 1:2 1 st. och 1:9.
[32] Jfr t.ex. Atkinson & Stiglitz, Lectures on public economics, s. 353, Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 136–138, Levnadskostnader, s. 31.
[33] Påhlsson, Levnadskostnader, s. 122–123.
[34] Se Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 136–137.
[35] Se Atkinson & Stiglitz, Lectures on public economics, s. 353, Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 100–101.

färdsstatliga och socialstatliga samhällsmodeller som ersatt artonhundratalets liberala nattväktarstat.

Vertikala jämförelser leder ofta till ett önskemål om inkomst- eller förmögenhetsutjämning mellan olika personer. En grundläggande fråga synes då vara vilken roll skattesystemet skall spela i en sådan utjämning? Denna fråga kan diskuteras ur två aspekter. Skattesystemet bidrar med finansiering av välfärdssystemen och därmed indirekt till utjämning. Vidare kan även skatterna i sig verka inkomstutjämnande om de är progressivt utformade. Den förstnämnda funktionen ligger utanför syftet med studien och kommer därför inte att undersökas vidare.[36] I exempelvis Sverige har den senare formen av utjämning tonats ner och bedömdes i samband med skattereformen som ett trubbigt instrument för inkomstutjämning.[37]

Skattemässigt förknippas vertikal rättvisa ofta med marginalofferteorin som anförts av Edgeworth och efterföljare.[38] Som visas av Atkinson och Stiglitz leder emellertid den Benthamska utilitaristiska princip som marginalofferteorin bygger på *inte* nödvändigtvis till utjämning.[39] En förklaring till detta är att olika människor behöver lägga olika stora arbetsinsatser för att uppnå en given inkomst. I vissa situationer skulle nyttan av den beskattade inkomsten bli större för en person som tog ett sämre avlönat arbete istället för att behålla en mer avlönad tjänst.

Ett skattesystem som gör anspråk på att vara rättvist kan knappast undvara ett visst mått av både horisontell och vertikal rättvisa. Den roll som den horisontella rättvisan spelar kan beskrivas på åtminstone tre sätt.[40] Den första beskrivningen är horisontell rättvisa som en komponent av välfärdsmaximeringen. Horisontell rättvisa är en förutsättning för vertikal rättvisa, eller annorlunda uttryckt, skatter som uppfyller kraven enligt minsta offerprincipen är även förenliga med lika offerprincipen.[41] Musgrave och Musgrave uppfattar både horisontell och vertikal rättvisa som komponenter av samma rättviseprincip.[42] Om målet med horisontell rättvisa endast hade varit att undvika avsiktlig diskriminering av skattebetalare kunde skattebördorna lika gärna fördelas genom lotteri. Välfärds-

[36] Jfr Erhag, Fri rörlighet och finansiering av social trygghet, s. 22–23 samt 71–72, Gunnarsson, Fördelningen av familjens skatter och sociala förmåner, s. 128–208.
[37] SOU 1989:33, del 1, s. 61, samt Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 192–194.
[38] Atkinson & Stiglitz, Lectures on public economics, s. 350.
[39] Atkinson & Stiglitz, Lectures on public economics, s. 351.
[40] Atkinson & Stiglitz, Lectures on public economics, s. 354–355.
[41] Jfr Cullis & Jones, Public finance and public choice, s. 10.
[42] Musgrave & Musgrave, Public finance in theory and practice s. 216.

maximeringen kan emellertid under vissa omständigheter öka om enskilda individer behandlas olika.[43]

Den andra uppfattningen om horisontell rättvisa är, som ovan anförts, att denna utgör en självständig rättviseprincip som anknyter till etiska definitioner och som hänsyn måste tas till oberoende av ekonomiska välfärdsberäkningar. Detta medför att denna uppfattning särskilt har hävdats av anhängare till teorier om minimalstaten och krav på enighet för skatteingripanden.[44] Men inte heller den som förespråkar en interventionistisk skattepolitik kan bortse från kopplingen till de allmänna likabehandlingsprinciper som framträder exempelvis i regeringsformen.

I tredje hand kan kravet på horisontell rättvisa ses som en restriktion av de instrument statsmakterna har till sitt förfogande att utta skatt och använda skatter. Med denna formulering utesluts inte endast beskattning efter ovidkommande karakteristika utan även motsvarande användning av skattemedel.[45] Genomförandet av vertikal rättvisa är sedan beroende av de medel som står till förfogande. Till skillnad från de två första varianterna, vilka avser det skattemässiga utfallet, siktar denna definition på de metoder som används för att uppnå resultatet. Det är således fråga om en mer formell likabehandling av juridisk karaktär.

2.2.4 Nytta och rättvisa

Den utilitaristiska princip som utgjorde grund för minsta offerprincipen byggde på nyttomaximering.[46] Nytta synes då i första hand ha uppfattats som ett subjektivt sinnesförhållande.[47] De senare gränsnytteteorierna omsattes dock i matematiska formler.

Sedan länge har nyttoprincipen uppfattats som överspelad, emedan den inte bereder någon möjlighet till interpersonella jämförelser av nytta.[48] Förhärskande i modern nationalekonomi har istället varit Pareto, som ersatte nyttomaximering med optimalitet. Ett nyvunnet tillstånd är optimalt om någon får mer nytta än i ett tidigare skede, under förutsättning att ingen annan får mindre nytta.[49] En förklaring till det breda tillämp-

[43] Atkinson & Stiglitz, Lectures on public economics, s. 355.
[44] Atkinson & Stiglitz, Lectures on public economics, s. 355.
[45] Atkinson & Stiglitz, Lectures on public economics, s. 355.
[46] Sen, Etik och ekonomi, s. 48.
[47] Hausman & McPherson, Ekonomisk teori och moralfilosofi, s. 132.
[48] Det bör framhållas att upphovsmannen till marginalnyttan, Jevons, själv anförde att det inte gick att jämföra nyttor intrapersonellt, se Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 192–193.
[49] Se Granqvist, Effektivitet i ekonomisk analys, s. 17–18, Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 81.

ningsområde Paretokriteriet rönt ligger i den utbredda uppfattningen att det är okontroversiellt och värderingsfritt.[50] Olika personers bedömning av sin nytta måste dock innehålla något mått av värdering. Vidare medför inte ett Paretooptimalt tillstånd nödvändigtvis en acceptabel fördelning, utgångstillståndet kan ju ha varit ytterst ojämlikt.[51] Kritik har riktats mot att Paretokriteriet kan användas som ett konservativt hinder mot förändring.[52] Vidare har kritik riktats mot att optimalitetsbedömningarna i en fortsättning av den utilitaristiska traditionen endast rör nytta.[53] Paretokriteriet utgör därmed ett ytterligt begränsat sätt att värdera sociala prestationer. Fokuseringen på nytta har medfört att Paretokriteriet har jämförts med ett "tomt skal" som måste fyllas med ett utilitaristiskt innehåll.[54]

Oavsett hur Paretokriteriet uppfattas torde dock avvisandet av interpersonella nyttojämförelser innebära att skattesystemet inte kan utformas efter matematiska beräkningar baserade på offerprinciperna. Förarbetsuttalanden så sent som i samband med nittiotalets skattereform har dock uppfattats som att minsta offerprincipen även fortsättningsvis skulle utgöra måttstock för inkomstbeskattningen.[55]

2.2.5 Rationalitet och rättvisa

En utgångspunkt för nytto- eller optimalitetsfunktioner är att individer agerar rationellt.[56] Rationalitet är som framhålles i nationalekonomisk doktrin ett normativt begrepp, med innebörden att den enskilde bör vara rationell.[57] Däremot är rationalitet inget moraliskt begrepp, även en "ond" handling kan vara rationell. Ekonomisk rationalitet har uppfattas på i huvudsak två sätt. Rationalitet kan utgöra en inre konsistens i valet av handlingssätt eller kan uppfattas motsvara maximering av egenintresset.[58]

[50] Se Granqvist, Effektivitet i ekonomisk analys, s. 19–20, samt Pålsson Syll, De ekonomiska teoriernas historia, s. 302.
[51] Jfr t.ex. Granqvist, Effektivitet i ekonomisk analys, s. 19, Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 83, Sen, Etik och ekonomi, s. 49.
[52] Se Johansson-Stenman, JEM 1998, s. 280, samt Granqvist, Effektivitet i ekonomisk analys, s. 159–160.
[53] Sen, Etik och ekonomi, s. 49–50.
[54] Myrdal, Objektivitetsproblemet i samhällsforskningen, s. 54.
[55] Se SOU 1989:33, del I, s. 51, och Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 193–195, med kritik mot detta uttalande.
[56] Jfr Dahlman, Glader, Reidhav, Rättsekonomi, s. 14, Hausman & McPherson, Ekonomisk teori och moralfilosofi, s. 41, Pålsson Syll, Ekonomisk teori och metod, s. 97.
[57] Hausman & McPherson, Ekonomisk teori och moralfilosofi, s. 59.
[58] Sen, Etik och ekonomi, s. 31.

Uppfattningen att det är rationellt att enbart handla i sitt egenintresse är gammal, men brukar härledas från Adam Smith. Som påvisats av Sen synes dock Smith delvis ha feltolkats och stödet i hans skrifter för ett oinskränkt egenintresse är svagt.[59] Att likställa rationalitet med egenintresse medför att alla andra bevekelsegrunder, t.ex. etiska, framstår som irrationella.[60] Med en utgångspunkt i att allt enskilt handlande grundas på egenintresse sker en polarisering gentemot politiskt handlande och myndighetsutövning, vilka måste ske på andra premisser och därmed framstår som irrationella.

Av större praktiskt intresse är måhända uppfattningen att rationalitet utgörs av inre konsistens i valet av handlingssätt. Ett konsekvent val av en enskild i olika situationer behöver inte vara kopplat till personens egenintresse, utan kan göras även av andra skäl. Det går emellertid att påvisa att även en serie av helt konsekventa val kan framstå som irrationella, nämligen om det väljs lösningar som konsekvent leder till motsatsen till det som eftersträvas.[61]

Som en reaktion mot de nationalekonomiska rationalitetsuppfattningarna har Rawls utarbetat med sin teori om ursprungspositionen, vilken kopplar rationalitet med rättvisa.[62] Rättvisa kopplas i sin tur till skälighet. En uppsättning allmänt accepterade rättviseprinciper förväntas då leda till ett "välordnat samhälle".[63] Rawls uppfattar en proportionell utgiftsskatt som en komponent i ett optimalt skattesystem.[64]

De nationalekonomiska modellerna tar sin utgångspunkt i den enskildes val i olika situationer. Kopplingen till de grundläggande skatteprinciperna är emellertid endast medelbar. Vid utformningen av skattesystemet kan hänsyn inte tas endast till de enskildas preferenser, utan även till samhället i stort. Det innebär givetvis inget hinder mot att skattesystemet är rationellt, tvärtom framstår det som önskvärt att så är fallet. Rationellt får i detta sammanhang inte uppfattas som ett snävt ekonomiskt begrepp. Ett sådant grundläggande krav på normativ kongruens inom skatterätten, dvs. ett krav på att enskilda delar i rättsystemet hänger samman och inte är motsägande i förhållande till varandra, kan även ses som innefattande ett krav på rationalitet.[65] Ett kongruent system förutsätter exempelvis konsekventa regler. Andra målsättningar som kan ses som rationel-

[59] Sen, Etik och ekonomi, s. 37–42.
[60] Jfr Votinius, Varandra som vänner och fiender, s. 172.
[61] Sen, Etik och ekonomi, s. 37–42.
[62] Rawls, En teori om rättvisa, s. 38.
[63] Rawls, En teori om rättvisa, s. 423.
[64] Rawls, En teori om rättvisa, s. 271. Se Olsson, Punktskatter, s. 72, för en kortare beskrivning av utgiftsskatter.
[65] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 24–26.

la är schablonbeskattning av småbelopp, uppbördseffektivitet och intäktsmaximering. Flera rationella men svårförenliga krav kan dock komma att konkurrera med varandra.

När skatteförmågeprincipen kommer till användning som lagstiftningsprincip eller som tolkningsprincip i ett verkligt fall är det viktigt att den tillämpas på ett rationellt sätt. Den rationalitet som då aktualiseras har dock fjärmat sig från den nationalekonomiska rationaliteten. Det är nu fråga om argumentationsrationalitet i juridisk mening.[66] Peczenik anför tre former av rationalitet som nödvändig för juridisk argumentation.[67] En värde- eller normsats kan utgöra en logisk korrekt slutsats av vissa satser eller premisser. Värde- och normsatser kan motiveras på ett sammanhängande sätt. Vidare kan man föra en saklig debatt eller diskurs om norm- eller värdefrågor om debatten uppfyller vissa krav. Dessa tre rationalitetskrav är avsedda att begränsa godtycke i argumentationen.

De argumentationsrationella kraven skiljer sig från de nationalekonomiska konsekvensetiska valteorierna, eftersom argumentationsrationalitet snarare framstår som diskursetisk till karaktären. För att uppnå en slutsats skall då särskilda vedertagna diskursregler uppfyllas.

2.2.6 Den sociala skatteförmågeprincipen

Utöver de olika offerprinciperna har skatteförmågeprincipen även hävdats i en modernare tolkning, vilken avses uppfylla önskemålet om distributiv rättvisa inom skattesystemet.[68] För att tillfredsställa detta önskemål är det inte tillräckligt att skattesystemet tar hänsyn till den skattskyldiges förmåga. Det måste även tas hänsyn till transfereringar av skatteintäkter.[69] Detta medför givetvis att utfallet varierar mellan olika skattesystem även om beskattningen skulle vara ungefärligen likartad konstruerad.

Denna uttolkning av skatteförmågeprincipen medför att den inte är helt lätt att avskilja från det som brukar betecknas som den socialpolitiska beskattningsprincipen. Gunnarsson har karaktäriserat denna princip som avvikande från förmåge- och offerprinciper emedan den syftar till att uppnå social rättvisa genom omfördelning.[70] Den anses dock i allmänhet tala för en progressiv beskattning, på samma sätt som skatteförmåge-

[66] Som framhållits av Eva-Maria Svensson, Genus och rätt, s. 298–299, måste det skiljas mellan önskemålet att juridisk argumentation skall vara rationell och föreställningen att rätten i sig är rationell.

[67] Peczenik, Vad är rätt?, s. 490–492.

[68] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 115. Jfr Påhlsson, Levnadskostnader, s. 119.

[69] Mattsson, Skattepolitik, s. 37.

[70] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 132

principen anses göra. Welinder anser att den socialpolitiska modellen bör sammanfalla med minsta-offer-principen.[71]

Det komplicerade svenska välfärdssystemet med transfereringar och offentligt subventionerade tjänster medför att det är svårt att skapa sig en komplett överblick över en enskild skattebetalares ekonomiska situation. Skattesystemet har efter nittiotalets skattereform ingen närmare koppling till transfereringssystemet. Den bristande korrelationen mellan de svenska skatte- och transfereringssystemen har undersökts av Gunnarsson.[72]

2.2.7 Synpunkter på skatteförmågeprincipen

Redogörelsen över skatteförmågeprincipens skiftande uttolkningar visar att det är befogat att tala om ett flertal olika skatteförmågeprinciper. Just det oprecisa innehållet i principen har fått flera författare att reflektera över att den kan användas som politiskt argument för nästan vilken lösning som helst.[73]

Emellertid kan skatteförmågeprincipen, oavsett hur den uttolkas, konkretiseras i några grundläggande begrepp som kan tas som utgångspunkt för den fortsatta studien. Med den *positiva* skatteförmågeprincipen avses den ursprungliga tolkningen av principen och dess skyldighet för enskilda att bidra till den offentliga verksamheten.[74] Den *negativa* principen bidrar till att skydda den enskilda mot ett ohemult skatteanspråk från staten.

Förmågan kan i förhållande till den enskilde mätas objektivt eller subjektivt.[75] På ett rudimentärt plan återspeglas förmågeprincipen i en nettoprincip. Detta sammanhänger med att det är inkomstens skatteförmåga som beaktas, inte individens.[76] Den *objektiva nettoprincipen* motsvarar rätten till avdrag för kostnadernas förvärvande och kan ses som utgångspunkten för det svenska skattesystemet.[77] Om hänsyn även tas till den enskilda skattskyldiges ekonomiska förhållanden och försörjningsbörda är det istället fråga om en *subjektiv nettoprincip*.

Skatteförmågeprincipen har hittills endast diskuterats ur ett nationellt perspektiv. Men principen kan även användas som argument för att för-

[71] Welinder, Skattepolitik, s. 81.
[72] Gunnarsson, Fördelningen av familjens skatter och sociala förmåner.
[73] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 124, Mattsson, Skattepolitik, s. 38.
[74] Att en sådan uppfattning om skatteförmågeprincipen för svensk del gjort sig gällande i modern tid visas av Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 167, som exemplifierar med den utvidgade kapitalvinstbeskattningen.
[75] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 117.
[76] Se Gunnarsson, Fördelningen av familjens skatter och sociala förmåner, s. 87.
[77] 12:1, 16:1, 42:1 2 st. IL.

dela konkurrerande skatteanspråk mellan olika stater. Principen ger dock knappast något entydigt svar på vilken stats skatteanspråk som bör ges företräde i en viss situation. Beroende på vilket subjekts skatteförmåga som avses, producentens eller konsumentens, kan principen användas som argument för bosättnings- eller källstatsprinciperna.

2.3 Alternativa skatteprinciper

Skatteförmågeprincipen i dess olika skepnader har fått stort genomslag i den teoretiska diskursen. Den är emellertid inte den enda förekommande normativa skatteteorin. I följande avsnitt beskrivs andra konkurrerande normativa beskattningsprinciper. Generellt kan dessa indelas i två grupper, en bestående av de olika teorier som sammanfattas som intresseprinciper, vilka utgörs av en blandning av rättighetsetisk och konsekvensetisk argumentation, samt en grupp, bestående av effektivitetsinriktade principer, motiverade på en konsekvensetisk grund.

2.3.1 Intresseprinciper

Intresseprinciperna leder sitt ursprung ur teorin om det naturrättsliga samhällskontraktet, vilken kan ses som en reaktion mot de enväldiga furstarnas epok under sexton- och sjuttonhundratalen. Gunnarsson beskriver samhällskontraktets statsuppfattning som utpräglat individualistisk.[78] Det måste dock skiljas mellan äldre, naturrättsliga uppfattningar och nyare, intresseteoretiska modeller.

De naturrättsliga intresseprinciperna utgick ifrån att den skattskyldige skulle åläggas skatt i förhållande till det skydd som erhölls från det offentliga. Skattebetalningen utgjorde en komponent i ett rättvist byte. Flertalet intresseteoretiker förespråkade proportionell beskattning, på den grund att det skydd den enskilde erhöll var proportionellt i förhållande till inkomsten.[79] Men intresseprincipen har även ansetts leda till ett krav på progressiv eller regressiv beskattning.

De naturrättsliga intresseprinciperna förlorade sin lyskraft efter det liberala genombrottet och skatteförmågeprincipens framryckning i mitten av artonhundratalet. Under senare delen av seklet uppstod en modernare variant av intresseprincipen, baserad på den nyfunna gränsnytteteorin.[80]

[78] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 89.
[79] Musgrave, A brief history of fiscal doctrine, s. 17.
[80] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 96, Musgrave, A brief history of fiscal doctrine, s. 10.

Av störst betydelse har Wicksells koppling av intresseprincipen till det parlamentariska systemet haft.

Wicksells teorier utvecklades av lärjungen Lindahl närmast till ett system för att beräkna avgifter för offentlig verksamhet.[81] De båda svenska ekonomernas verk fick dock länge begränsat teoretiskt och praktiskt genomslag. Genom public choice-skolan har emellertid intresset för Wicksells konstitutionella teorier ökat.[82] Public choice-skolan kan sägas utmynna ur äldre "dollar-democracy-teorier".

Ett genomgående drag som återfinns hos flera av de teorier som kan kopplas till public choice-skolan är en utpräglad subjektivism.[83] Avsikten är oftast inte att ersätta normativa principer som skatteförmågeprincipen med nya principer. Istället är det principerna för fastställande av skatter som i första hand intresserar public choice-teoretikerna. Som exempel hämtade ur nyare inhemsk doktrin kan nämnas Wickman och Nicklasson.[84] En utgångspunkt är ofta att skatter som företeelse uppvisar sådana karakteristika att de inte borde kunna införas eller höjas utan att särskilda kvalifikationskrav är uppfyllda.[85] Detta kan ses som en förlängning av den uppfattning som länge funnits i flertalet västeuropeiska stater att skatter utgör så ingripande åtgärder att de måste beslutas i en särskild ordning av parlamentet och som för svenskt vidkommande motsvaras av föreskriftskravet i RF 8:3. I önskemålet om dessa särskilda kvalifikationskrav synes det ofta bortses ifrån att Wicksell när han förespråkade sådana utgick ifrån att den befintliga inkomst- och förmögenhetsfördelningen var rättvis.[86]

En annan frågeställning som intresserat public choice-forskare är frågan om information om skatter som problem. Det förutsätts att det hittillsvarande höga svenska skattetrycket accepteras av de enskilda medborgarna p.g.a. deras okunskap om skattesystemets uppbyggnad och funktion.[87] En orsak till det komplicerade skattesystemet skulle då vara att staten avsiktligt försvårar för medborgarna att bilda sig en uppfattning om det.[88] Att verk i denna vetenskapliga genre ofta andas något slags i det

[81] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 100–101.

[82] En sammanfattning av detta inflytande ges av Buchanan, Maktens gränser, s. 117–133.

[83] Se t.ex. Buchanan, Liberty, market and state, s. 249–251.

[84] Se Wickman, Högskattestatens kris och Skatterevolt pågår, Nicklasson, Skatten och makt.

[85] Wickman, Skatterevolt pågår, s. 114, förespråkar att 2/3 eller 3/4 av riksdagens ledamöter måste ställa sig bakom en skattehöjning.

[86] Jfr Rawls, En teori om rättvisa, s. 275.

[87] Wickman, Skatterevolt pågår, s. 63–81, Berggren, Fiskal illusion och en konstitutionell princip för transparens.

[88] Wickman, Skatterevolt pågår, s. 72–78, Berggren, Fiskal illusion och en konstitutionell princip för transparens, s. 130.

närmaste konspirationsteoretisk utgångspunkt kan möjligen vara en förklaring till dess begränsade praktiska genomslag. Vidare är det svårt att frigöra sig från tanken att särskilda konstitutionella krav för skatter, emedan huvuddelen av den offentliga verksamheten bekostas av skatter, kommer att lägga en hämsko på alla sorters aktiviteter i det allmännas regi.

2.3.2 Myrdals empirisk-positivism

Myrdal konstaterade att skatteförmågeprincipen i olika sammanhang använts som motiv för proportionell, progressiv eller regressiv beskattning.[89] Avsikten med Myrdals undersökning var att enligt det dåtida vetenskapsidealet att identifiera ovetenskapliga värderingar i nationalekonomin.[90] Enligt Myrdal var finansvetenskapens enda uppgift att studera skatternas effekter, den s.k. incidensläran.[91] Vad som eftersträvades var kunskap om skatternas verkningar på priser, räntor, löner, sparande och kapitalbildning m.m. De empiriska undersökningarna borde enligt Myrdal även vara psykologiskt och sociologiskt orienterade. Att välja (skatteformer) var däremot ingen vetenskaplig uppgift enligt den tidige Myrdal. Han framhöll vidare att man inte kunde diskutera välfärds- eller rättvisefrågor utan att känna till skatternas verkningar. En förutsättning för en sådan diskussion var att dessa verkningar fastställts.

2.3.3 Lundstedts samhällsnytta

> "Herr talman! Undertecknad har alls ingen sakkunskap i finansvetenskap."[92]

Närbesläktad med den tidige Myrdals empirisk-positivism är den skandinaviska rättsrealismen, vilken utgår från Hägerströms vetenskapsmodell, ofta benämnd som värdenihilism.[93] Som rättsvetenskap var rättsrealismen inriktad i första hand på det praktiska rättslivet, vilket var en konsekvens av avfärdandet av värderingar som ej vetenskapliga. Det mest framstående resultatet av realismen var Ross prognosteori.

[89] Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 234–235.
[90] Jfr Hedenius, Om rätt och moral, s. 42–43, som anför Myrdals arbete som "den märkligaste insatsen" i jakten på "ovidkommande värderingar i vetenskapen".
[91] Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 270.
[92] Wilhelm Lundstedt, Andra kammaren, måndagen den 14 juli 1947, em, 1947:35, s. 128.
[93] Detta är emellertid en etikettering som ursprungligen gjordes av Hägerströms meningsmotståndare, jfr Strömberg, Rättsfilosofins historia i huvuddrag, s. 75.

Generellt saknas normativa ansatser bland rättsrealister. Det är i första hand i form av Lundstedts samhällsnytteprincip som en normativ lagstiftningsprincip utvecklades som alternativ till äldre rättsuppfattningar. Det enda skatteteoretiska bidraget som Lundstedt synes ha gjort är hans ställningstagande till den s.k. kvarlåtenskapsskatten.[94]

Lundstedt avfärdade rättviseomdömet som odugligt som lagstiftningsmotiv. Det var istället de samhällsekonomiska effekterna av en skatt som var de enda intressanta faktorerna vid lagstiftningsmässiga ställningstaganden. Till sådana effekter räknades skattelagarnas samfällda psykologiska verkningar på människors handlingssätt, företagsamhet, sparande, investeringar och arbetslust.[95] Dessa effekter tycks av Lundstedt ha uppfattats som okontroversiell vetenskapligt konstaterbar fakta och han kritiserade lagstiftaren för att inte ha undersökt dessa frågor innan propositionen lades.

I likhet med Myrdal avvisade Lundstedt skatter utformade efter normativa principer och rättviseuppfattningar och hänvisade till empiriska fakta som det enda lagstiftningsmotivet. Han anslöt sig därvid till den klassiska värdenihilistiska uppfattningen att värderingar är känslor som inte kan vara sanna eller falska.[96] Medan Myrdal synes ha ansett att empiriska fakta var nödvändiga för att diskutera om en skatt var rättvis eller ej avfärdade Lundstedt helt en bedömning på individnivå. Det var endast den sammanlagda samhällsnyttan som är av intresse. Denna fick då inte uppfattas endast som ett åstadkommande av högsta möjliga bruttonationalprodukt utan avsikten var att sträva efter största möjliga välstånd för alla.[97] Lundstedt verkar således ha avfärdat äldre utilitaristiska uppfattningar, men lämnade ingen direkt vägledning hur välståndet skall bedömas för den enskilde, särskilt som samhällsnyttan alltid tycktes ha företräde framför den enskildes intresse. Vissa enskildas intresse, i första hand företagare och investerare i detta sammanhang, synes emellertid sammanfalla med samhällsnyttan på ett sätt som påminner om nyare nyliberala teorier.

Skatteförmågeprincipen är som normativ rättviseprincip oförenlig med Lundstedts samhällsnytta. Till skillnad från de uppfattningar som baseras på svårigheten att göra interpersonella jämförelser och där man försöker ersätta sådana jämförelser med en annan utvärderingsgrund är sådana jämförelser enligt Lundstedt inte ens intressanta. Skattesystemets psykologiska inverkan på ekonomins aktörer, som Lundstedts tycks uppfattat som okomplicerad att fastställa, är ännu idag knappast tillfredställande

[94] Andra kammarens protokoll (1947:35), s. 128–133 (14 juli 1947).
[95] Andra kammarens protokoll (1947:35), s. 133.
[96] Andra kammarens protokoll (1947:35), s. 130.
[97] Andra kammarens protokoll (1947:35), s. 132.

utforskad. Vidare bortser Lundstedt från att de psykologiska verkningar han hänvisar till mycket väl kan orsakas av den rättviseuppfattning personerna ifråga har. Slutsatsen måste således bli att samhällsnytteprincipen inom skatteområdet leder till att det ekonomiska systemets nyckelpersoners värderingar får avgörande genomslag på utformningen av skattesystemet.

2.3.4 Optimal beskattning

Medan skatteförmågeprincipen fjärmat sig från den matematiska nationalekonomin har i dess ställe tillkommit en särskild forskningsinriktning som med strikt matematiska metoder försöker att fastställa den optimala beskattningen i olika situationer. Med Sandmo kan det konstateras att ett skattesystem kan vara optimal på tre sätt.[98] Ett skattesystem kan vara optimalt om kostnader för uppbörd och indrivning minimeras. Vidare kan ett skattesystem vara optimalt rättvist. Den inriktning som optimalitetsteorin tagit är dock att systemet skall minimera dödviktskostnaden för en given skatteintäkt. Successivt har även fördelningsaspekter tagits i beaktande.

I teorin uppnås en optimal beskattning genom klumpsummeskatter.[99] Eftersom dessa är politiskt oacceptabla har dock forskningen inriktats på andra skatteformer. Optimalitetsteorin hade ett stort inflytande på utformningen av den svenska skattereformen 1990.[100] I förarbeten till reformen hänvisas till teorin exempelvis ifråga om kapitalbeskattning.[101]

2.3.5 Synpunkter på alternativa beskattningsprinciper

Det finns en omfattande kritik mot de traditionella utformningarna av skattesystemen. Redan det sena åttiotalets och tidiga nittiotalets skattereformer i olika länder utgjorde steg från progressiva skattesystem med höga marginalskattesatser till system med lägre progressivitet och i vissa fall proportionell beskattning.[102] Oaktat att en del av de äldre regler som försvann vid skattereformen utgjorde interventionistiska ingrepp med koppling kanske till en keynesiansk modellvärld kan fjärmandet från ett uttalat progressivt system mot ett system mer utformat med neutralitet som ledstjärna ses ett lämnande av skatteförmågeprincipen. Minskandet

[98] Sandmo, JPE 1976, s. 37.
[99] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 84, Sandmo, JPE 1976, s. 38.
[100] Eriksson, Energi- och koldioxidskatten, s. 36.
[101] Se Andersson, Kapitalbeskattningen och dess effekter på sparande, samt Englund, Samspelet mellan svensk och internationell kapitalbeskattning.
[102] Så exempelvis i inkomstslaget kapital för svenskt vidkommande.

av subjektiva hänsyn i inkomstbeskattningen är ytterligare ett sådant inslag.

Det är inte helt lätt att peka ut självklara normativa alternativ till skatteförmågeprincipen. Som visats ovan har modern skatteteori till stor del fokuserat mer på själva beslutsfattandet än innehållet i skattesystemen. Teoretiska modeller som Lindahls prissättningssystem har fått litet praktiskt genomslag. Mycket av den forskningsbaserade kritik som på senare riktats mot skattesystemen tar utgångspunkt i ekonomiska effektivitetsaspekter. En annan sak är att det kan finnas ett djupt folkligt missnöje med exempelvis fastighetsskatten som ur den enskildes synpunkt kan uppfattas som etiskt orättvis.

En trend som har kunnat noteras i flera andra europeiska stater är en rörelse mot enhetliga "platta" skattesatser, gemensamma för inkomstskatt, mervärdesskatt och kanske för sociala avgifter. Denna trend motiveras dock i första hand med rent ekonomiska effektivitetshänsyn och bör inte ses som utslag av någon etiskt genomtänkt princip. I den mån "platta" skattesatser leder till minskade avdragsmöjligheter innebär rörelsen ett avsteg från skatteförmågeprincipen.

3 Regeringsformen och legalitetsprincipen

3.1 Den konstitutionella bakgrunden

3.1.1 Inledning

Skatterättsliga regler är i Sverige, i likhet med annan offentligrätt, underkastad regeringsformens grundläggande krav på normgivning. Detta är givetvis inget unikt för Sverige, utan motsvarar vad som gäller i flertalet utvecklade demokratier.[1]

I detta kapitel beskrivs inledningsvis den författningsprövning som följer av regeringsformen. Förfarandet brukar betecknas som lagprövning och kan endast förekomma som ett led i en pågående process.

Vidare undersöks de svenska konstitutionella regler som begränsar det allmännas möjlighet att utta skatt. Regeringsformen innehåller materiella rättighetsregler, vilka kan fungera som skydd för enskilda mot ett skatteanspråk från det offentliga. I första hand påverkas dock normgivningen inom skatteområdet av formella kompetensregler, av vilka de mest betydelsefulla är legalitetsprincipen och förbudet mot retroaktiv skattelag. Båda dessa rättsprinciper har analyserats grundligt av andra författare och framställningen kan därför göras förhållandevis komprimerad. Den närmare innebörden av legalitetsprincipen analyseras, liksom argumenten för en legalitetsprincip och den inverkan principen har fått på rättspraxis.

I ett delavsnitt undersöks den statsrättsliga gränsdragningen mellan skatter och andra pålagor. Den huvudsakliga betydelsen av denna gränsdragning är den ökade möjlighet till delegering av normgivningsmakt som följer med avgiftsbegreppet. Vidare undersöks det författningsmässiga utrymmet för kommunal beskattning. Kapitlet avslutas med en kortare utvärdering.

[1] Detta förhållande är dock inte undantagslöst. Som exempel på en modern demokrati som saknar skriven grundlag mot vilken skattelag kan legalitetsprövas kan lämnas Storbritannien, se Tiley, General Description: United Kingdom, s. 116.

3.1.2 Regeringsformens normhierarki

En grundläggande komponent i moderna rättssystem är kollisionsnormer, regler som avgör vilken norm som får företräde när två eller flera normer är tillämpliga på samma situation. Internt i ett rättsystem kan normkonflikter lösas genom särskilda hanteringsregler, t.ex. principen *lex specialis*, speciallag går före allmän lag, eller principen om att yngre lag har företräde framför äldre. Strömholm framhåller dessa rättskälleprinciper som maximer, med vilka en domare kan "slå ut" den ena av de konkurrerande föreskrifterna.[2] Utöver dessa oskrivna principer kan det finnas särskilda lagvalsregler eller, inom skatterättens område, dubbelbeskattningsavtal, som avgör jurisdiktionen mellan två staters konkurrerande rättsregler.

Ett rättssystem innehåller i allmänhet även någon form av normhierarki, dvs. en klassificering av föreskrifter i olika valörer. Denna hierarki kommer till uttryck dels på en kompetensnivå, dels som rättstillämpningsprincip. Normer med en särskild rang brukar benämnas som grundlag.

Genom kompetenskataloger avgörs hur och av vilken institution en viss regel får antas eller ändras. Oftast finns särskilda procedurer för att stifta eller ändra grundlag. Om en utgångspunkt tages i att en grundlag rimligen bör innehålla regler för statsledningens organisation bör konungabalken i Magnus Erikssons landslag betecknas som Sveriges första grundlag.[3] Riket framstår i konungabalken i första hand som en förbundsstat med elektorsval för tillsättande av statschef.[4] Några särskilda kompetensregler som skiljde konungabalken från övriga balkar synes dock inte ha funnits.[5] Att konungabalken, efter smärre förändringar, fortsatte att gälla formellt tills 1809 års RF infördes får förmodligen tillskrivas politiska orsaker.[6] Det var först under 1600-talet som uppfattningen växte fram att det fanns särskilda "fundamentallagar", vilka i princip gällde för all framtid.[7] Under 1700-talet infördes beteckningen grundlag, samtidigt som den ännu gällande principen utkristalliserades med krav på två riksdagsbeslut med mellanliggande val för ändring av grundlag.

[2] Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 464.

[3] Holmberg & Stjernquist, Vår författning, s. 23. Konungabalkar fanns emellertid även i flera av de landskapslagar som föregick landslagen, se Sjögren, Den svenska rättshistoriens allmänna del, s. 22.

[4] Det framgick dock att man i första hand skulle välja en kungason och praktiskt sett torde skillnaden inte ha varit stor jämfört med det senare införda arvsriket.

[5] Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 590.

[6] Holmberg & Stjernquist, Vår författning, s. 24–25.

[7] Holmberg & Stjernquist, Vår författning, s. 25–26. Jfr även Inger, Den svenska rättshistorien, s. 133–134.

Med grundlagarnas kompetensmässiga särställning synes inte ha följt någon motsvarande position i rättstillämpningen. Det torde ha varit i USA som tanken på grundlagarnas företräde framför underordnade lagar först uppträdde.[8] Sedan tanken teoretiserats av Kelsen, som både förde fram teorin om en grundnorm varur hela rättssystemet kunde härledas och utarbetade den österrikiska grundlagen 1920, framstår den som en generell rättsprincip i flertalet utvecklade länder.[9]

För svenskt vidkommande följer den rättsliga normhierarkin av regeringsformens åttonde kapitel. I detta kapitel anges att regler i vissa materiella ämnen måste ges i form av lag. Endast riksdagen är kompetent att stifta lagar.[10] Vidare framgår det under vilka omständigheter riksdagen kan delegera beslutanderätt till regeringen. Av åttonde kapitlet följer även den ovan antydda kompetensregeln beträffande grundlagars tillkomst och ändrande. Av RF 8:15 framgår att grundlag endast kan stiftas eller ändras genom två likalydande beslut med mellanliggande riksdagsval. Vilka grundlagarna är framgår av RF 1:3. Till dessa räknas regeringsformen, successionsordningen, tryckfrihetsförordningen samt yttrandefrihetsgrundlagen. Att riksdagsordningen inte längre är någon grundlag återspeglas i RF 8:16, som medger att RO ändras genom ett kvalificerat majoritetsbeslut.

Således framstår åttonde kapitlets innehåll formellt endast som kompetensregler, inte som rättstillämpningsprinciper. Emellertid är det en självklar princip att ett offentligt beslut måste ha stöd i någon form av föreskrift. Detta manifesteras i regeringsformens inledande kapitel:

> "Den offentliga makten utövas under lagarna."[11]

Denna formulering är dock inte uttömmande. Odiskutabelt finns det andra föreskrifter än sådana med lags valör som styr den offentliga verksamheten. Vidare framgår inte den inbördes hierarkin mellan grundlagar, lagar och andra föreskrifter i första eller i åttonde kapitlet.[12] Dessa oklarheter har medfört en diskussion i doktrinen kring varifrån legalitetsprincipen inom skatterätten egentligen skall härledas.[13]

Under senare år har ytterligare två kompetensnivåer tillförts svensk rätt, Europakonventionen för mänskliga rättigheter och gemenskapsrät-

[8] Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 368.
[9] Peczenik, Vad är rätt, s. 281, Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 464.
[10] RF 1:4.
[11] RF 1:1 3 st.
[12] Däremot framträder hierarkin i RF 11:14, där det talas om grundlag eller annan överordnad författning.
[13] Se avs. 3.4.1.

ten.[14] Båda dessa rättssystem har i princip företräde framför intern svensk rätt ur ett rättstillämpningsperspektiv, men detta framgår inte uttryckligen av regeringsformen.

3.2 Författningsprövning i svensk rätt

3.2.1 Norm- och rättsprövning

Ämnet för denna studie har betecknats som *författningsprövning*. Med denna term avses när underordnade lagar eller andra föreskrifters giltighet prövas mot grundlagens regler. Författningsprövning framstår således som en variant av *normprövning*, vilket är en generell beteckning avseende alla förekommande bedömningar om en norm står i strid med en regel som enligt någon form av normhierarki, nationell eller internationell, skriven eller oskriven, är överordnad den ifrågasatta normen.[15]

Normprövning bör skiljas från begreppet *rättsprövning*. Denna term torde närmast innebära en domstolsprövning av ett överklagat offentligt beslut av något slag. I svensk rätt har termen emellertid sedan 1988 använts som beteckning på det särskilda institut som instiftats för överklagande av förvaltningsbeslut som eljest inte skulle vara överklagbara.[16] Rättsprövning kan, men behöver inte, innefatta normprövning.[17] Detta institut är inte tillämpligt på beslut rörande skatter och avgifter.[18] De förhållandevis generösa möjligheterna att begära omprövning av ett skatteärende upp till fem år efter taxeringsårets utgång, och därigenom anhängiggöra ett ärende som kan vandra vidare till högsta instans, medför att någon reell avsaknad av detta institut knappast kan föreligga inom skatteområdet.[19] Den närmare förklaringen synes dock vara att skatter inte faller under art. 6 i Europakonventionen för mänskliga rättigheter och att rättsprövningsförfarandet avsågs uppfylla Sveriges förpliktelser enligt denna artikel.[20]

[14] RF 2:13 och 10:5.

[15] Jfr Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 660, Warnling-Nerep, Rättsprövning och rätten till domstolsprövning, s. 19–20.

[16] Lag (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut. Se t.ex. Warnling-Nerep, Rättsprövning och rätten till domstolsprövning, s. 19.

[17] Som exempel på mål om rättsprövning som innefattat normprövning kan nämnas RÅ 1997 ref 18 (Norra länken) och RÅ 1999 ref 76 (Barsebäcksmålet). Se vidare Nergelius, Förvaltningsprocess, normprövning och Europarätt, 102 och framåt, Warnling-Nerep, Rättsprövning och rätten till domstolsprövning, s. 13–14.

[18] 2 § 6 p. lag (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut.

[19] Se TL 4:9 samt SBL 21:4.

[20] Se Warnling-Nerep, Rättsprövning och rätten till domstolsprövning, s. 34.

Den svenska regeringsformen anvisar ett instrument för normprövning, vilket brukar betecknas som *lagprövning*.[21] Enligt RF 11:14 får en domstol eller myndighet, som finner att innehållet i en föreskrift står i strid med innehållet i grundlag eller annan överordnad författning, inte tillämpa denna föreskrift. Om det är en föreskrift beslutad av riksdag eller regering måste felet vara uppenbart. Det talas således i doktrinen om ett *uppenbarhetskrav* vid lagprövning. Lagprövningen ansluter till en *normhierarki*, vilken som ovan redovisats indirekt följer av RF 8 kap. Termen lagprövning framstår då som för snäv för det område som omfattas av det aktuella grundlagsstadgandet. Ingenting hindrar t.ex. att en myndighetsföreskrift prövas mot en överordnad regeringsförordning.[22] Vidare föreligger enligt RF 11:14 en skyldighet att underlåta att tillämpa en föreskrift som har tillkommit på ett felaktigt sätt. Även i dessa fall gäller uppenbarhetskravet. I doktrinen har det diskuterats hur de två typerna av lagprövning bör kategoriseras. Prövning av om en föreskrifts innehåll strider mot en överordnad norm brukar benämnas som *materiell* lagprövning. Nergelius ser denna prövning som en tillämpning av *lex superior*-principen som regeringsformen bygger på.[23] När det prövas om en föreskrift tillkommit på ett lagenligt sätt betecknas detta som *formell* lagprövning. Utöver dessa två varianter har somliga författare även laborerat med ett tredje begrepp, *kompetensprövning*.[24] Innebörden av denna term skulle då vara en prövning av om det organ som beslutat om en föreskrift överträtt sina befogenheter enligt regeringsformen.[25] En sådan prövning kan utgöra en del av den materiella prövningen om en föreskrift avviker från en överordnad norm. Nergelius uppfattar det som om HD:s dom i NJA 2005 s. 33 klargör att domstolen inte laborerar med något tredje begrepp.[26]

Det har även framförts att en lagprövning om huruvida en föreskrift strider mot en överordnad norm utgör en kombination av materiell och formell prövning.[27] Detta argument kan knappast avfärdas. En prövning av om innehållet i en föreskrift strider mot överordnade normer måste rimligen utgöra en materiell prövning. Samtidigt kan regeringsformens normhierarki inte beskrivas som något annat än en formell rangordning, låt vara att den baseras på det demokratiska systemets beslutsprocess.

[21] Man kan möjligen även se lagrådets prövning av lagförslag som ett slags författningsprövning. Lagrådet har dock inte någon formell kompetens att stoppa eller ändra ett lagförslag, se RF 8:18.

[22] Jfr Nergelius, Förvaltningsprocess, normprövning och Europarätt, s. 128, som framhåller att flertalet fall ur rättspraxis har rört prövning av föreskrifter av lägre rang än lagar.

[23] Nergelius, Förvaltningsprocess, normprövning och Europarätt, s. 128.

[24] Holmberg & Stjernquist, Grundlagarna, s. 397.

[25] Nergelius, Förvaltningsprocess, normprövning och Europarätt, s. 129.

[26] Nergelius, JT 2004/05, s. 859.

[27] Holmberg & Stjernquist, Grundlagarna, s. 397.

Denna studie inriktar sig emellertid på förhållandet mellan grundlag och andra föreskrifter, vilken valör de än må ha. För att en skiljelinje mellan olika former av normprövning skall vara praktiskt användbar i studien bör den inte dras efter hur prövningen faktiskt går till, utan efter vilka regler i regeringsformen en prövning utförs mot. Det är odiskutabelt att en prövning av om innehållet i en föreskrift strider mot en överordnad norm måste vara materiell till karaktären. Samtidigt är grundlagsstödet för att underlåta att tillämpa en sådan föreskrift av formell art. En föreskrift kan mycket väl strida mot en överordnad lag utan att det materiella innehållet som sådant strider mot grundlagen. Regeringsformen innehåller i likhet med andra konstitutioner både materiella skyddsregler för enskilda medborgare och kompetensregler för offentliga organ. Ur ett författningsperspektiv framstår det naturligare att uppfatta prövning gentemot regeringsformens kompetensregler som åtminstone huvudsakligen formell. Samtidigt bör beteckningen materiell författningsprövning begränsas till de fall som avser rättighetskatalogen i RF 2 kap., oaktat att det givetvis finns ett formellt inslag även i denna prövning genom att rättigheterna är överordnade normer på lägre nivå. I den fortsatta framställningen är det väsentligt att skilja mellan författningsmässiga *kompetensnormer*, vilka är av formell art och syftar till att fastställa exempelvis *hur* skatteregler skall beslutas, och *materiella normer*, vilka påverkar själva innehållet i skattereglerna.

En fråga som visserligen är av underordnad betydelse för denna studie, är huruvida svenska domstolars tillämpning av gemenskapsrätten är att betrakta som normprövning. Att gemenskapsrätten generellt har företräde framför svensk lag torde vara otvistigt.[28] Mer omdiskuterat är vad en svensk domstol gör när den låter gemenskapsrätten få företräde framför svensk lag. Tydligt är att det inte är lagprövning enligt RF 11:14. Regeringsrätten hänvisar inte till detta lagrum när den tillämpar EG-rätten.[29] Nergelius har framhållit att svenska domstolars tillämpning av gemenskapsrätten ändå utgör normprövning, men att regeringsformens uppenbarhetskrav inte gäller i dessa fall.[30] Strömberg anför att dessa situationer

[28] Däremot anses det inte gå att generellt placera in EG-rätten i den svenska rättskällehierarkin, se Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, s. 330. De närmare formerna för EG-rättens företräde framför nationell rätt är inte heller helt självklara, se Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod, s. 111–129.

[29] Som exempel på skatterättsliga avgöranden när Regeringsrätten enligt principen *acte clair* har låtit gemenskapsrätten få företräde framför svensk lag är RÅ 2000 ref 27 (försäljningsskatt på motorfordon,) RÅ 2000 ref 40 (Lex Asea) samt RÅ 2000 ref 38 och RÅ 2000 ref 47 (löneunderlag enligt dåvarande 43 kap. IL).

[30] Nergelius, Förvaltningsprocess, normprövning och Europarätt, s. 136. Jfr även Andersson, JT 1998/99, s. 813.

inte utgör normprövning.[31] Närmast synes EG-rättens företräde grundas på lagvalsregler eller rättskällehierarkin. Det har såvitt bekant är inte visats om denna distinktion i någon situation kan medföra praktiska konsekvenser.

3.2.2 Lagprövningens närmare karaktär

Den svenska modellen med en *decentraliserad* normprövning kan i ett internationellt perspektiv placeras jämsides med liknande lösningar i stater som Australien, Danmark, Kanada, Norge och USA.[32] Gemensamt för dessa staters rättssystem är dels att normprövning i princip kan företas av samtliga domstolar (i Sverige även av myndigheter), dels att normprövning aldrig kan aktualiseras annat än i en pågående tvist. I Regeringsrättens praxis finns ett antal mål där de skattskyldigas talan har avvisats utan prövning. Den skattskyldige har begärt lagprövning utan att det förelegat något vid Regeringsrätten anhängigt mål. Exempel på sådana fall är RÅ 1989 not 42, RÅ 1994 not 277 samt RÅ 1994 not 654. Lagprövningen är enligt regeringsformen endast en rättstillämpningsregel och inget processuellt institut.

Det bör dock framhållas att frågorna i samtliga ovan refererade rättsfall egentligen hade anknytning till reella konflikter. RÅ 1994 not 277 rörde frågan om en höjning av dieselskatten stred mot förbudet mot retroaktiv skattelag. Regeringsrätten fann att sökandes skrivelse inte hade någon anknytning till något debiteringsbeslut. Förmodligen hade dock sökande meddelats ett sådant beslut, vilket hade kunnat överklagas och möjligen lett till lagprövning.

RÅ 1994 not 654 rörde den tillfälliga förmögenhetsskatten på livförsäkringsbolag. Sökande ansåg att hans pensionsmedel i ett av bolagen hade konfiskerats, men eftersom han inte var skattskyldig för engångsskatten var han inte besvärsberättigad.

Det kanske mest problematiska fallet av de tre är RÅ 1989 not 42. En privatperson hade i en skrivelse till länsskattemyndigheten i Stockholm ifrågasatt den kommunala skatteutjämningen. Länsskattemyndigheten överlämnade skrivelsen till finansdepartementet. Regeringen beslöt att inte vidta några åtgärder i ärendet, till synes efter att ha lagprövat ärendet. Den sökande överklagade regeringens beslut till Regeringsrätten. Domstolen fann att RF 11:14 inte gav utrymme för särskild talan om en bestämmelses förenlighet med grundlagen. De beslut som fattats av länsskattemyndigheten och av regeringen utgjorde inte tillämpning av reglerna om skatteutjämning, utan fick ses som svar på den sökandes kritik

[31] Strömberg, Sveriges författning, s. 145.
[32] Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 143.

av reglerna. Det var således inte möjligt att genom att överklaga regeringens beslut åstadkomma en prövning av skatteutjämningsreglerna.

Lagprövningsrättens tillkomst och bakgrund har behandlats utförligt i andra sammanhang och kommer inte att beskrivas närmare.[33] 1809 års RF innehöll ingen motsvarighet till lagprövning. I praxis trädde emellertid en lagprövningsrätt successivt fram och fullbordades genom NJA 1964 s. 471. I detta mål fastslogs att domstolar hade rätt att pröva lagar och andra föreskrifters förenlighet med den dåvarande regeringsformen, men att det fanns ett uppenbarhetskrav. Vid det konstitutionella reformarbetet under sjuttiotalets första hälft behölls den praxisskapade lagprövningsrätten, men bara några år efter 1974 års regeringsforms införande tillskapades det grundlagsstödda lagprövningsinstitutet. Även om lagprövningen avser alla överordnade normer framgår det av förarbetena att prövning mot grundlag var en av de centrala uppgifter man haft som utgångspunkt. Lagprövningen kunde emellertid endast vara aktuell i undantagsfall, kanske rent av krissituationer. Den praktiska tillämpningen av lagprövningsrätten har också kommit att bli av begränsad omfattning. Flera argument har anförts som förklaring till detta. Ett är uppenbarhetskravet i RF 11:14, ett annat är det förhållande att även myndigheter har rätt att utöva lagprövning. Vidare kan svenska domare uppfattas som skolade i en försiktig tradition. Det bär emellertid utanför ämnet för studien att analysera om och i så fall varför lagprövningsinstitutet har kommit att användas i mindre utsträckning än vad som möjligen vore önskvärt.

Lagprövningen medger domstolar och myndigheter rätt att underlåta att tillämpa en regel. Formellt är den föreskrift där regeln återfinns fortfarande giltig.[34] Regeringsformen anvisar inte något förfarande för att åtgärda de brister som domstolen funnit i regeln.[35] Eftersom samtliga domstolar och myndigheter är kompetenta att utöva lagprövning medför inte heller ett beslut att inte tillämpa en viss föreskrift någon särskild legitimitet. En annan sak är att en oväntad tillämpning av lagprövningsrätten av en underinstans i flertalet fall borde leda till att motparten överklagar. Rimligen borde lagprövning vara ett sådant ärende som meddelas prövningstillstånd av de högsta instanserna.

[33] Se t.ex. Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 660–670.

[34] Jfr Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 672. Vad som kan anföras emot denna uppfattning är 1973 års Fri- och rättighetsutredningsuttalande i SOU 1975:75, s. 109: "Redan risken för ett underkännande i tillämpningen ..." Utredningen anför dock inga rättsföljder av ett underkännande.

[35] Jfr RÅ 2000 ref 38 och RÅ 2000 ref 47 där Regeringsrätten fann att lönesummeregeln i dåvarande 43 kap. IL stred mot gemenskapsrätten. De ifrågavarande bestämmelserna kom dock inte att ändras förrän inför beskattningsåret 2006 i samband med införandet av de nya 3:12-reglerna (57:17 IL).

3.3 Regeringsformens rättighetskatalog

I regeringsformens andra kapitel listas olika medborgerliga fri- och rättigheter. Syftet med följande avsnitt är att undersöka i vilken utsträckning regeringsformen lägger *materiella* hinder för uttag av vissa skatter eller skatteformer eller för beskattning av vissa subjekt.

Rättighetskatalogen i regeringsformens andra kapitel måste ses mot bakgrund av författningens tillkomst. 1809 års RF, vilken i sig innehöll ett mycket begränsat rättighetsskydd för enskilda, miste successivt sin betydelse ifråga om reglerna för statsstyret och de sista sextio åren då regeringsformen formellt var giltig har betecknats som ett "författningslöst tillstånd".[36] När den nya regeringsformen utarbetades sattes fokus på de nya styrelseformerna. De medborgerliga fri- och rättigheterna var en mindre uppmärksammad del av reformen.[37] Slutligen var de politiska motsättningarna spända och den nya rättighetskatalogen kom snarast att få statusen av "minsta gemensamma nämnare".[38] Förändringar i regeringsformens andra kapitel har gjorts 1979 och 1994.

Regeringsformens karaktär av "minsta gemensamma nämnare" har medfört att rättigheterna har givits en tonvikt åt *politiska* rättigheter, medan inslaget av ekonomiska och sociala rättigheter är begränsat. Andra kapitlets regler kan indelas i fyra grupper: *positiva opinionsfriheter*, RF 2:1, *negativa opinionsfriheter* RF 2:2–2:3, *"kroppsliga" fri- och rättigheter* RF 2:4–2:8, *rättssäkerhetsgarantier* RF 2:9–2:11, *begränsningar* av ovannämnda rättigheter RF 2:12–2:14, *diskrimineringsförbud* RF 2:15–2:16 samt *övriga rättigheter* i RF 2:17–2:21.[39] Undersökningen kommer att disponeras så att endast de rättigheter som kan förväntas medföra skatterättsliga konsekvenser kommer att analyseras.

1. I RF 2:1 behandlas de *positiva opinionsfriheterna*. Dessa är yttrandefrihet, informationsfrihet, mötesfrihet, demonstrationsfrihet, föreningsfrihet och religionsfrihet. Dessa friheter har karaktären av *relativa* rättigheter, dvs. de kan (bortsett från religionsfrihet) under vissa betingelser begränsas av riksdagen enligt de premisser som lämnas i RF 2:12–2:14.

[36] De enskildas rättighetsskydd fanns i första hand i 16 § 1809 års RF. För historik kring 1809 års RF:s minskande betydelse se Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 593–594.

[37] Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 601, anser sig kunna spåra en tradition av ointresse för rättighetsfrågor, både från lagstiftaren och från doktrinen.

[38] Den närmare bakgrunden till rättighetskatalogens framkomst beskrivs av Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 601–609.

[39] Strömberg, Sveriges författning, s. 73–74.

Flertalet av dessa friheter kan givetvis i någon utsträckning påverkas av olika skatter eller pålagor. Det exempel som kanske i första hand kommer i åtanke är höga avgifter för demonstrationstillstånd eller liknande. Med yttrandefrihet avses i paragrafen dock rätten att uttrycka sig i tal eller skrift, inte rätten att utge publikationer eller att producera eller sända mediekommunikation.[40] Denna rätt följer av Tryckfrihets- och Yttrandefrihetsförordningarna. Givetvis kan det hävdas att t.ex. reklamskatten skulle kunna påverka möjligheten att sprida mediematerial på liknande sätt som sänkningen av mervärdesskatten på böcker och tidningar förväntades öka försäljningen av dessa.[41] Det är dock mycket osannolikt att denna påverkan skulle kunna vara så omfattande att den helt omintetgjorde utgivning av skrifter eller distribution av media. Inom medieområdet påverkas rätten t.ex. till radio- och televisionssändning av andra regelverk, vilka ansetts vara förenliga med grundlagarna.[42]

Till de positiva opinionsfriheterna hör även rätten till förenings- och religionsfriheter. Med religionsfrihet torde förstås rätten för den enskilde att utöva sin religion. Detta sker dock oftast genom tillhörighet till något trossamfund, vilket medför att kopplingen till föreningsfriheten är stark. Skattesystemet påverkar i dessa fall mer påtagligt rättigheternas utövande. Den skatterättsliga utgångspunkten är att ideella föreningar och trossamfund som huvudregel skall beskattas som andra juridiska personer, dvs. i inkomstslaget näringsverksamhet.[43] En sådan huvudregel kan givetvis inte i sig sägas inskränka föreningsfriheten. Vad som möjligen kan ifrågasättas är den olikabehandling av föreningar som följer av inkomstskattelagens regler. I dess sjunde kapitel stadgas om skattelättnader för vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer. De särskilda skatteregler som gäller för dessa företeelser kan indelas i tre kategorier. Stiftelser som uppfyller vissa krav är endast skattskyldiga för inkomster hänförliga till den löpande verksamheten. Eftersom stiftelserna saknar egentliga ägare eller medlemmar bör beskattningen av dessa därmed inte gärna inkräkta på föreningsfriheten.[44] Vissa stiftelser och fonder är emellertid ännu mer ännu mer gynnade och beskattas enbart för inkomster från fastigheter.[45] Dessa stiftelser listas särskilt i lagtexten och i uppräkningen återfinns två kyrkliga stiftelser.

[40] RF 2:1 2 st.
[41] Jfr prop. 2001/02:45, s. 26–27, där det framgår att regeringen försäkrat sig om att den föreslagna sänkningen av mervärdesskatten skulle få genomslag i handeln.
[42] Se YGL 3:1–3:2.
[43] 6:1 IL.
[44] 7:3–7:6 IL.
[45] 7:15–7:20 IL

Ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller vissa krav beskattas i likhet med allmännyttiga stiftelser endast för de löpande inkomsterna.[46] De kraven som gäller för skattelättnader är att föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja allmännyttiga ändamål, att föreningen så gott som uteslutande skall ägna sig åt dessa allmännyttiga ändamål, att föreningen skall bedriva en verksamhet som motsvarar avkastningen från föreningens tillgångar samt att föreningen skall vara öppen för alla.[47]

Emellertid kan även vissa löpande inkomster vara skattefria. Det rör sig exempelvis om inkomster från verksamhet som är ett led i föreningens ändamål eller om inkomster som av hävd utnyttjats för finansieringskälla för ideellt arbete.

Det är således av stor betydelse för en förening hur dess verksamhet klassificeras. En förening som inte uppfyller kraven i inkomstskattelagen beskattas fullt ut för inkomst av näringsverksamhet. Indirekt måste detta givetvis sägas påverka föreningsfriheten, eftersom denna vore illusorisk om det av skatteskäl inte var möjligt att bilda och driva ideella föreningar. Två av kraven, nämligen verksamhets- och fullföljdskraven, avser kvantitativa bedömningar av föreningarnas verksamhet och kan knappast medföra olikabehandling av föreningarna. De två återstående kraven kan emellertid resultera i detta.

Enligt 7:8 IL skall en ideell förening för att klassificeras som oinskränkt skattskyldig ha till huvudsakligt syfte att främja sådana ändamål som gäller för skattebefriade stiftelser enligt 7:4 IL eller allmännyttiga ändamål som religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller kulturella ändamål. Definitionen är tämligen bred och ej uttömmande. Av förarbeten framgår att med huvudsakligt syfte avses 80 % av avkastningen.[48] I rättspraxis synes ändamålskravet i första hand ha varit ifrågasatt när medlemmarna i en förening erhållit ekonomiska förmåner av medlemskapet eller på annat sätt gynnats. Som exempel på organisationer som inte ansetts uppfylla ändamålskravet kan nämnas Adoptionscentrum (RRK K75 1:3), Sveriges Villaägarförbund (RÅ83 1:63 II) samt Sveriges Aktiesparares Riksförbund (RÅ 1987 not 317). Dessa organisationer har då setts huvudsakligen att främja medlemmarnas intressen. Däremot verkar frågan om ett t.ex. politiskt ändamål inte skulle vara allmännyttigt p.g.a. den politiska inriktningen inte ha diskuterats i rättspraxis.

Öppenhetskravet följer av 7:13 IL. Något ovillkorligt krav på en förening att anta vem som helst som medlem finns ej. Enligt lagtexten går det

[46] 7:7 IL. I det följande kommer med förening även att avses trossamfund.
[47] 7:8–7:13 IL.
[48] SkU 1976/77:45, s. 27–30.

att vägra en sökande medlemskap om det finns särskilda skäl med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller syfte eller annat. En förening förutsätts kunna neka en person medlemskap som inte delar de målsättningar föreningen har eller som inte är beredd att följa föreningens stadgar.[49] Vidare kan en förenings verksamhet exempelvis begränsas till en viss ort eller ett område. I RÅ 1989 ref 60 fann Regeringsrätten följdriktigt att det var möjligt att begränsa medlemsrekryteringen i en förening till personer födda i Stockholm, men att det stred mot öppenhetskravet att endast bevilja män medlemskap. Generellt kan således fastslås att en förening för att uppfylla öppenhetskravet måste vara öppen för båda könen. Vidare har det i underrättsdomar fastslagits att en förening måste bygga en demokratisk konstruktion för att räknas som öppna.[50] Det är således inte möjligt att dela in medlemmarna i fullvärdiga medlemmar, vilka endast utgör ett fåtal, och stödmedlemmar, vilka utgör majoriteten. Om denna praxis tillämpas på registrerade trossamfund uppfyller förmodligen ett flertal inte kravet på öppenhet.[51]

Vidare råder en viss olikabehandling av trossamfunden genom att vissa religiösa stiftelser skattebefrias i den s.k. katalogen i 7:17 IL. Det rör sig då om Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet och Svenska bibelsällskapets bibelfond. Dessa subjekt är endast skattskyldiga för innehav av fastigheter. Även om dessa stiftelser i sig inte utgör trossamfund är det uppenbart att andra samfund inte kan överföra delar av sin verksamhet i stiftelseform och erhålla motsvarande skattebefrielse.

Katalogens konstitutionella status diskuterades av Stiftelse- och föreningsskattekommittén, vilken ifrågasatte om den ifrågavarande paragrafens verkligen var generellt tillämpbart på så sätt som förväntas av en lagregel.[52] Kommittén ansåg dock att användningen av individuellt utformade skattebefrielser varit så vanligen förekommande att det borde ses som en konstitutionell praxis som tog överhanden jämfört med förarbetena till regeringsformen.

2. Enligt andra kapitlets andra paragraf är varje medborgare skyddad mot tvång att till det allmänna tillkännage politisk, religiös eller kulturell åskådning.[53] Kopplingen till skattesystemet kan i detta avseende givetvis endast vara medelbar. Det nya regelsystemet om registrerade trossamfund

[49] SOU 1995:63, s. 207.
[50] Se vidare Hanqvist, SN 2002, s. 692.
[51] Jfr Hanqvist, SN 2002, s. 693.
[52] SOU 1995:63, s. 224–225.
[53] Rättspraxis rörande denna paragraf synes i första hand behandla frågor utan närmare koppling till förevarande studie, såsom skyddet mot tvång att delta i demonstration eller politisk sammanslutning, se RÅ83 2:32 samt RÅ84 2:52.

medför emellertid en skyldighet för samfundet att överlämna information om dess medlemmar till SKV om samfundet vill åtnjuta uppbördsväsendets hjälp med avgiftsbetalning.[54] Ett samfund måste ha medlemmens skriftliga samtycke till uppgiftslämning alternativt ha inskrivit i dess stadga att uppgiftslämning får ske. Den enskilde medlemmen kan knappast undvika att uttryckligen eller konkludent ge sitt samtycke och samtidigt förbli medlem i samfundet.

Dessa frågor uppfattades inte som problematiska vid regleringens tillkomst. I första hand diskuterades den registrering i skatteregistret som blir följden av avgiftsuppbörden.[55] Inte heller Lagrådet hade några synpunkter på uppgiftslämnandet mellan samfunden och det offentliga.[56]

Detta till trots har samtycket varit föremål för flera domstolsavgöranden. Regeringsrätten fastslog den 15 februari 2006 att lagring av information om religiös tillhörighet i beskattningsdatabasen hade skett i enlighet med gällande lagstiftning i det aktuella fallet.[57] Den klagande hade krävt att noteringen skulle raderas med hänvisning till att han personligen inte lämnat något godkännande till avgiftsuttag. Eftersom klagande inte hade bestridit att han var medlem i ifrågavarande registrerade trossamfund hade registreringen skett lagenligt. I ett avgörande avkunnat samma dag rörande en person som bestred medlemskap i trossamfundet fann Regeringsrätten emellertid att Skatteverket hade ett utredningsansvar för att ärendet blev tillräckligt utrett.[58] Noteras kan att skattemyndigheten som ett svar på klagandes bestridan av medlemskapet hade begärt att hon inkom med ett intyg på att hon inte var medlem i trossamfundet. Ett sådant intyg hade onekligen kommit att uppvisa likheter med ett enligt regeringsformen förbjudet tvång att uppge religiös åskådning.

3. Av RF 2:10 2 st. följer förbudet mot retroaktiv skattelag till nackdel för den enskilde. Detta uppfattas ofta som en komponent av legalitetsprincipen och behandlas i denna studie i detta sammanhang.[59] Stadgandet skiljer sig från flerparten av de fri- och rättigheter som behandlas i andra kapitlet genom att det huvudsakligen framstår som en formell kompetensregel till skillnad från de materiella rättigheterna.[60]

[54] 5 § lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.
[55] Prop. 1998/99:38, s. 229–233.
[56] Prop. 1998/99:38, s. 445.
[57] RÅ 2006 ref 13.
[58] RÅ 2006 ref 15.
[59] Se avs. 3.4.4.
[60] Förbudet infördes några år efter regeringsformens ikraftträdande.

4. I RF 2:15 och 2:16 finns förbud mot diskriminering av minoriteter eller p.g.a. kön. Som har framhållits av Sterzel kan skatteregler teoretiskt komma i konflikt med dessa förbud.[61] Även om skatteregler ges en generell utformning kan det inte uteslutas att enskilda regler kan komma att få diskriminerande effekter.[62] En annan sak är att skattesystemet i stort kan få icke önskvärda effekter ifråga om exempelvis jämställdhet mellan könen utan att lagstiftningen i sig är öppet könsdiskriminerande.[63]

5. I RF 2:18 tryggas ersättningsrätten för enskilda vid expropriation.[64] Vidare framgår att expropriation endast får ske när det tillgodoser angelägna allmänna intressen. Med expropriation avses i första hand att viss egendom indrages till det allmänna. Ett skatteuttag skulle dock under vissa omständigheter kunna utgöra en expropriation enligt stadgandet. Exempelvis skulle en expropriation vara för handen om skattesatsen uppgick till 100 % av skattebasen.[65] Även om skattesatsen är lägre kan en skatt som saknar den generella tillämpbarhet som regeringsformen förutsätter för en lag utgöra expropriation. Det är givetvis särskilt aktuellt om den riktas mot subjekt som utpekas i lagtexten.

Ett fastslaget högsta skattetryck har inte på allvar föreslagits för svenska förhållanden.[66] Frågan om en skatteform utgör konfiskering har diskuterats i första hand avseende den särskilda vinstdelningsskatten, vilken finansierade uppbyggnaden av löntagarfonderna, samt den s.k. engångsskatten på livförsäkringsbolagens tillgångar. Från tiden före vår nuvarande regeringsform kan noteras diskussionen kring den särskilda kvarlåtenskapsskatten, som ifrågasattes både på konstitutionell grund och ur ett rättviseperspektiv.[67]

Vinstdelningsskatten uttogs på aktiebolag och vissa andra juridiska personers reala vinster. Skattesatsen var satt till 20 % av vinsten. Det kan således knappast hävdas att skattesatsen i sig, eller ens i kombination med

[61] Sterzel, Finansmakten – i konstitutionens centrum och periferi, s. 101.

[62] En lag som skulle kunna medföra sådana effekter är möjligen den nyinförda lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher.

[63] För en rent principiell diskussion i detta avseende, se Gunnarsson, Fördelningen av familjens skatter och sociala förmåner, s. 49–50.

[64] RF 2:18 var så sent som i SOU 2001:19 föremål för översyn. Divergerande uppfattningar ledde till att någon ändring av stadgandet inte kom till stånd. Utredningens uppdrag var att förtydliga i lagtexten att någon ersättning inte behövde ges när en verksamhet förbjudits av miljöskäl, vilket redan ansågs följa av praxis. Kopplingen mellan stadgandet och skattefrågor berördes inte i betänkandet.

[65] Jfr SOU 1993:40, s. 102.

[66] Jfr Peczenik, Skatter & Välfärd 1999.

[67] Se Eek, SvJT 1947, s. 433–435, samt Eberstein, Kvarlåtenskapsskatten i kritisk belysning.

övriga bolagsskatter, skulle medföra en konfiskation. Denna skulle istället bestå i att löntagarfonderna fick inflytande i de bolag som betalat in skatterna. Emellertid var löntagarfondernas ägarandel i ett börsföretag begränsat till 8 % av röstetalet. Det var också möjligt att delegera rösträtten för hälften av en fonds aktieinnehav till en lokal facklig organisation. Denna rösträtt begränsades således till 4 % av rösterna. Lagrådet avvisade att ett sådant förfarande skulle strida mot regeringsformen.[68] Vidare avvisades en talan rörande vinstdelningsskatten av Europarådets kommission för mänskliga rättigheter.

Engångsskatten på livförsäkringsföretagens förmögenheter kritiserades i första hand på den grund att den ansågs strida mot retroaktivitetsförbudet i RF 2:10.[69] Det anfördes emellertid även att skatten kunde utgöra en otillåten expropriation. Denna uppfattning tillbakavisades emellertid av Lagrådet. Rådet hänvisade i detta avseende dels till inhemsk doktrin, dels till Europakonventionen. I äldre praxis hade en talan rörande en isländsk engångsskatt som uttogs med 25 % på förmögenheter avvisats av europakommissionen som "manifestly ill-founded".[70] Lagrådet var emellertid kritiskt till förslaget om engångsskatt och ansåg att skatten passade mindre väl in i det svenska konstitutionella systemet. Skatten kunde innebära ett olyckligt prejudikat på ett känsligt område där grundlagsregleringen var ofullständig och praxis fick särskild betydelse. Uttalandet från lagrådet tycks syfta både på RF 2:10 och RF 2:18.

Svårigheten i att avgöra vilken bärighet RF 2:18 har inom skatteområdet bottnar i att det synes generellt svårt att fastslå en viss procentsats för exempelvis förmögenhetsskatt eller arvsskatt som otillåtet hög. Schabloniserade gränsvärden är oftast svåra att legitimera. Resultatet skulle te sig nyckfullt om det fastslogs att en skatt på exempelvis åttio procent var tillåten medan en skatt på åttiofem procent utgjorde en otillåten konfiskation som berättigade den skattskyldige till kompensation.

Vidare är även en annan aspekt som framträder ifråga om den tillfälliga förmögenhetsskatten av intresse. En skatteform som riktar sig till en mycket begränsad grupp av skattskyldiga löper större risk att utgöra konfiskation i regeringsformens bemärkelse än en skatt med mer generell tillämpning. Det måste i och för sig framhållas att antalet skattskyldiga för en skatt kan vara mycket begränsat.[71] Om en skatteregel skulle komma

[68] Prop. 1983/84:50, s. 145.

[69] Se vidare avs. 3.4.4.

[70] Gudmundur Gudmundsson v. Iceland, mål 511/59 YB III s. 394. Jfr även Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk rättspraxis, s. 328, Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 530.

[71] Exempel finns här i första hand från punktbeskattningens område, se t.ex. Skattestatistisk årsbok 2005, s. 138. Även gynnande skatteregler kan vara utformade så att de i

att utformas på ett sådant sätt att den inte uppfyller kravet på lagformens generalitet ligger det närmare till hands att anta att skatten i själva verket utgör en konfiskation. Det har hävdats att generalitetskravet i praktiken inte tillämpats inom skatterätten, då lagrum stundom utpekar enskilda subjekt som befriade från skattskyldighet.[72] Om en skattelag däremot är generellt utformad, men i praktiken endast aktuell att tillämpa gentemot en enda skattskyldig får det enligt Fri- och rättighetskommittén avgöras med utgångspunkt i lagstiftarens intentioner om expropriation är för handen.[73]

6. I RF 2:20 stadgas att rätten att driva näring eller utöva yrke endast får begränsas för att skydda angelägna allmänna intressen och aldrig i syfte enbart att gynna vissa personer eller företag. Regeln är en av de senast tillkomna i regeringsformen.[74] Stadgandet innehåller sålunda ett kraftigare krav på ekonomisk likabehandling av medborgare än vad som i övrigt återfinnes i regeringsformen. Motivet till att närings- och yrkesfrihet inte ingick i regeringsformens ursprungliga rättighetskatalog var att friheterna nödvändigtvis måste inskränkas av exempelvis säkerhets-, hälsovårds- eller arbetarskyddsintressen till den grad att skyddet för rättigheterna blev urholkat i förhållande till övriga rättigheter i rättighetskatalogen. Efter dessa uttalanden har nya intressen, exempelvis miljöskydd, gjort sig gällande. Det låter sig knappast ifrågasättas att dessa typer av inskränkningar i den fria företagsamheten är nödvändiga i varje modernt samhälle och Sveriges anslutning till EU samt utvecklingen därefter har i detta avseende bidragit till ytterligare regelmassor som inskränker näringsfriheten. Den nytillkomna regeln i regeringsformen synes emellertid inte avse dessa inskränkningar utan förutsätter att dessa är tillåtna så snart ett angeläget allmänt intresse är för handen.[75] Vad som istället avses med stadgandet är att säkerställa en allmän likabehandlingsprincip. Så länge någon underkastar sig de villkor som gäller för olika aktiviteter eller uppfyller de kompetenskrav som uppställes skall alla ha möjlighet att konkurrera på lika villkor. Det är med den bakgrunden svårt att se att en skatteregel kan

---

praktiken endast omfattar ett eller ett fåtal subjekt. För avfallsskatt finns en mängd branschspecifika avdragsmöjligheter, vilka endast kan utnyttjas av enstaka företag, se Olsson, Punktskatter, s. 336–337. Även skattehöjningar kan under speciella omständigheter verka gynnande för enskilda aktörer. Införandet av energiskatt på råtallolja skedde efter lobbying av ett företag som använde oljan för icke skattepliktigt ändamål, se SOU 1994:85, s. 207–210, samt Olsson, Punktskatter, s. 90.

[72] Se Bull, Konstitutionella snedsteg, s. 80, Sterzel, Finansmakten – i konstitutionens centrum och periferi, s. 100–101.

[73] SOU 1993:40, s. 102.

[74] Införd genom SFS 1994:1468.

[75] SOU 1993:40, s. 118.

komma i konflikt med stadgandet. Visserligen kan det framhållas att företagsbeskattningen alltid i någon utsträckning medför en begränsning av näringsfriheten, men skatteuttaget bör i så fall bedömas som ett sådant allmänt intresse som nämns i stadgandet. De fall då en skattelag skulle kunna komma i konflikt med näringsfriheten torde vara samma sorts situationer som har behandlats under RF 2:18. I första hand kan skatteregler som saknar generell tillämpbarhet inkräkta på näringsfriheten, dvs. regler som riktas mot särskilda subjekt och därmed inkräktar på den likabehandlingsprincip som följer av lagrummet. En mer konkret begränsning av rätten att bedriva näring görs i form av tilldelning av F-skattsedlar som förutsättning för näringsverksamhet. Att en vandelsprövning av den sökande görs ryms rimligen inom hänsynstagandet till angelägna allmänna intressen. Mer problematisk är frågan om F-skattsedel överhuvudtaget skall medges inom vissa verksamheter.[76] F-skattsedel utfärdas efter att Skatteverket har prövat om de inkomstskatterättsliga näringskriterierna är för handen.[77] I praktiken är det således dessa kriterier som är avgörande för om regeringsformens näringsfrihet upprätthålls. Å andra sidan bör det framhållas att om F-skattsedel nekas p.g.a. att näringskriterierna inte är uppfyllda innebär detta inte att näringsförbud föreligger för sökande, endast att inkomster från den ifrågavarande verksamheten kommer att beskattas som inkomst av tjänst.

7. Ytterligare en sentida tillkommen paragraf innehåller ett förbud mot lagar och andra föreskrifter som strider mot Europakonventionen för mänskliga rättigheter.[78] Stadgandet likställer i praktiken Europakonventionen med grundlagstadganden.[79] Som beskrivits inledningsvis kommer dock ingen särskild undersökning att göras i denna studie rörande svensk skatterätts förhållande till konventionen.

8. Det ligger utanför studiens syfte att undersöka i vilken uträckning rättighetskatalogen faktiskt ålägger det offentliga att ta ut skatt. Exempelvis torde det vara mycket svårt att uppfylla kraven i RF 2:21 om rätt till kostnadsfri skolgång för barn utan att utta skatter eller andra pålagor för att finansiera skolverksamheten. Vidare bör framhållas att i det ej rättsligt bindande portalstadgandet i RF 1:2 uppmanas det offentliga till att verka för olika mål som behöver finansieras på något sätt. Även de övriga offentliga uppgifterna som följer av regeringsformen, exempelvis rättsskipning och förvaltning, måste givetvis finansieras.

[76] Se t.ex. Nilsson, SN 1999, s. 418–424, samt 2001, s. 255–261.
[77] Se t.ex. Lodin m.fl., s. 231–237.
[78] RF 2:23.
[79] Jfr Fast, SN 2006, s. 66.

3.4 Legalitetsprincipen

3.4.1 Den skatterättsliga legalitetsprincipen i regeringsformen

Av RF 8:3 framgår att föreskrifter som medför åläggande för den enskilde gentemot det offentliga, eller som i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, måste beslutas i form av lag. Skatter är exempel på sådana ålägganden och anses därför tillhöra det *obligatoriska lagområdet.*[80] Enligt RF 1:4 har riksdagen kompetens att stifta lagar och besluta om skatt. Någon möjlighet för ett annat offentligrättsligt organ att stifta lag finns således inte. Med att stifta lagar jämställs möjligheten att ändra i befintliga lagar, vilket brukar formuleras som den formella lagkraftens princip.[81]

Ur regeringsformens portalstadgande kan härledas en *legalitetsprincip,* vilken kan ses som grunden för all offentlig maktutövning i Sverige.[82] Dess innebörd inom skatteområdet preciseras dock särskilt i RF 8:3. Legalitetsprincipen som den kommer till uttryck i denna regel innebär ett förbud för regeringen eller annan myndighet att skapa regler med verkan motsvarande skattelag. Ursprungligen medgav 1974 års regeringsform att riksdagens finans- och skatteutskott bemyndigades att bestämma om skattesats eller att besluta om att en skatt skulle börja eller upphöra att uttas.[83] Denna delegationsform, vilken benämndes som *skattefullmakt,* kom dock aldrig till praktisk användning och försvann i mitten av 1990-talet.

Regeringsformens skatterättsliga legalitetsprincip kan beskrivas som en maktdelningsregel som förlägger beskattningsrätten till den folkvalda församlingen, således en modern formulering av "svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta".[84] Som Tikka anför betonas parlamentets lagstiftningsmakt genom legalitetsprincipen.[85]

Bergström klassificerar legalitetsprincipen som den kommer till uttryck i regeringsformen som att den verkar på en *lagstiftarnivå.*[86] I praktiken har principen dock fått störst uppmärksamhet när den kommit att upp-

[80] Strömberg, Normgivningsmakten, s. 55 och 65–66, Hultqvist, Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen, s. 91, samt Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 79.
[81] Holmberg & Stjernquist, Vår författning, s. 139–140, Strömberg, Normgivningsmakten, s. 59–60.
[82] RF 1:1 3 st. Jfr Bull, Mötes- och demonstrationsfriheten, s. 413–414.
[83] RF 8:6 i dess ursprungliga lydelse. Jfr Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 80.
[84] § 57 1809 års RF.
[85] Tikka, SN 1996, s. 53. Jfr Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 6.
[86] Bergström, Förutsebarhet, s. 15.

fattas som ett hinder för skattemyndighet eller domstol att utta skatt utan ett uttryckligt stöd i lag. Bergström benämner denna innebörd av legalitetsprincipen som dess innehåll på en *rättstillämparnivå*.

Likaledes har i doktrinen legalitetsprincipen huvudsakligen uppfattats ha sin betydelse på en rättstillämparnivå. Hultqvist anför att legalitetsprincipen tar sikte på gränsdragningen mellan normgivning och rättstillämpning. Tillsammans med andra författare använder han termen *föreskriftskravet*, vilket inte torde utgöra en exakt synonym till legalitetsprincipen.[87] Kravet omfattar, förutom lag, även andra bindande föreskrifter som kan lämnas av offentliga organ, exempelvis förordningar. Utrymmet för sådana föreskrifter är dock mycket begränsat inom skatteområdet.[88] Det har i doktrinen diskuterats om ett sådant föreskriftskrav verkligen följer av regeringsformen eller ej. Magnus Alhager synes uppfatta stadgandet i RF 8:3 enbart som en kompetensregel och som att det saknas grundlagsstöd för ett föreskriftskrav på en rättstillämparnivå.[89] Att regeringsformen kräver lagform för skatteregler innebär enligt Alhager inte samtidigt att lagstöd är en nödvändig förutsättning för skatteuttag. Legalitetsprincipen framstår på denna nivå enligt Alhager som en rättstillämpningsnorm. Till stöd för Alhagers tes kan anföras stadgandet i RF 8:2, där det framgår att föreskrifter om enskildas inbördes ekonomiska förhållanden meddelas genom lag. Detta stadgande utesluter inte civilrättslig normgivning på annat sätt än genom lag, exempelvis genom sedvanerätt, branschpraxis eller liknande.[90] Skillnaden mellan dessa stadganden är dock att de företeelser som regleras i RF 8:3 utgör offentlig maktutövning gentemot enskilda och därigenom omfattas av kravet i RF 1:1 3 st. på den offentliga maktens lagbundenhet, vilket inte gäller civilrättslig normgivning.

Ytterligare en grundlagsregel som anknyter till legalitetsprincipen är förbudet mot retroaktiv tillämpning av skattelag till nackdel för den skattskyldige.[91] Av lagrummet följer att det är förbjudet att utta skatt i vidare mån än vad som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldighet.[92] Under vissa omständigheter kan riksdagen avvika från stadgandet. Finns särskilda skäl

[87] Hultqvist, Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen, s. 73.

[88] Se Hultqvist, Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen, s. 145–152, med referenser, Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 82–83.

[89] Magnus Alhager, Dispens från inkomstskatt, s. 92–96.

[90] Jfr Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 92.

[91] RF 2:10 2 st.

[92] För den närmare bakgrunden kring stadgandets införande 1979, se Hultqvist, Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen, s. 101–103. Vad som avses med tidpunkten för skattskyldighetens inträde beskrivs i Olsson, Punktskatter, s. 207–211, samt SN 2002, s. s. 177–186.

kan riksdagen anta en retroaktivt verkande skattelag, under förutsättning att förslag därom har lämnats till riksdagen före den tidpunkt då skattskyldigheten inträder.

Något uttryckligt förbud mot retroaktiv skattelag fanns inte i regeringsformens ursprungliga version. Det ligger nära tillhands att tro att ett föreskriftskrav på rättstillämparnivå förutsattes av upphovspersonerna bakom stadgandets utformning. Som framhålles av Hultqvist nämns dock inte legalitetsprincipen explicit vare sig i förarbetena till 1974 års RF eller till införandet av retroaktivitetsförbudet.[93]

Legalitetsprincipen medför således ett krav på att skatteregler ges i form av lag, men säger ingenting om *hur* beskattningen materiellt skall utformas. Dess inplacering i åttonde kapitlets kompetenskatalog är således helt logisk. Retroaktivitetsförbudet har, som ovan konstaterats, placerats i andra kapitlets fri- och rättighetskatalog. Detta kapitels regler verkar i flertalet fall både på lagstiftar- och rättstillämpningsnivå. Stadgandets ordalydelse adresseras tydligt till båda dessa adressater.[94] Det utgör således både en kompetens- och en rättstillämpningsnorm. Till skillnad från flertalet andra stadgandet i andra kapitlets katalog innehåller retroaktivitetsförbudet endast indirekt ett materiellt innehåll. Det är enligt stadgandets ordalydelse inte all retroaktiv skattelag som är otillåten, den är endast otillåten om den medför att skatt uttas i vidare mån än vad som gällde då den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten.

3.4.2 Motiven bakom legalitetsprincipen

Eftersom den skatterättsliga legalitetsprincipen kommer till uttryck på två olika nivåer i rättsordningen är det också rimligt att utgå från att motiven bakom principen på dessa nivåer kan vara olika. Redan har konstaterats att legalitetsprincipen på lagstiftarnivå är ett utflöde av en urgammal uppfattning att beskattning är en så ingripande åtgärd för den enskilde att möjligheten att utta skatt måste underkastas folkets godkännande. Från att ha varit ett skydd mot enväldiga kungar har principen transformerats till en beståndsdel i det demokratiska samhällsskicket. Detta markeras ytterligare om legalitetsprincipen inte endast uppfattas som ett krav på att skatt inte får tas ut utan stöd i lag, utan även att skatt *skall* tas ut när lagen så erfordrar. Denna uppfattning benämns av Påhlsson som legalitetsprincipens "andra sida".[95] Det finns likheter mellan denna "andra sida" och

[93] Hultqvist, Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen, s. 103.
[94] Jfr Hultqvist, Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen, s. 100.
[95] Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 136. Jfr även Tjernberg, SN 2003, s. 19–21.

skatteförmågeprincipens kontinentala tappning, nämligen att skatt skall tas ut när skatteförmåga är för handen.[96] Påhlssons motiv för en sådan uppfattning om legalitetsprincipens innebörd är att andra personer har ett intresse av att skatten betalas in, vilket måste vägas mot den skattskyldiges intressen. Skatteförmågeprincipen härrör ursprungligen ur den organiska statsideologin och denna hade föga att göra med det demokratiska samhällets skydd för enskilda individer.[97] Påhlssons finansteoretiska innovation framstår dock närmast som ett slags intresseprincip, vilken till skillnad från den traditionella intresseprincipen inte tar utgångspunkt i de enskilda skattebetalarnas intressen. Den tar istället utgångspunkt ur vad som skulle kunna betecknas som "motpartens", dvs. de som är beroende av skatteintäkters intresse av att dessa intäkter verkligen inflyter.

Motiv som ofta anges som argument för en legalitetsprincip är att beskattningen skall vara fri från godtycke, att lika fall skall behandlas lika, och att beskattningen skall vara förutsebar.[98] På en rättstillämparnivå bör legalitetsprincipen bidra till att minska risken för godtycke och till att lika fall behandlas lika. Därmed inte sagt att dessa principer inte skulle kunna upprätthållas i ett rättssystem som inte bygger på en formell legalitetsprincip.[99] Avsaknaden av ett närmare materiellt innehåll knutet till legalitetsprincipen medför dock att principen på lagstiftarnivå inte annat än indirekt främjar detta syfte. Både den omfattande arbetsgången i det demokratiska beslutsfattandet med offentliga utredningar, remissförfaranden, samt departements- och utskottsberedningar i kombination med lagrådets granskning bör givetvis motverka omotiverat godtycke riktat mot olika samhällsgrupper eller landsdelar. Riksdagens möjlighet att särbehandla utvalda grupper beskärs dock inte formellt av legalitetsprincipen.[100] Argumentet att legalitetsprincipen minskar utrymmet för godtycke är således i första hand principiellt relevant på en rättstillämparnivå. Praktiskt är det givetvis inte relevant förrän en sådan effekt faktiskt har påvisats i domstolars och skattemyndigheters avgöranden och beslut.

Inte heller argumentet att legalitetsprincipen främjar förutsebarheten i beskattningen är självklar. Innan denna fråga diskuteras bör det dock problematiseras vad som avses med förutsebarhet. Magnus Alhager har indelat förutsebarhet i en subjekts- och en objektssida, varvid subjekts-

[96] Jfr Magnus Alhager, Dispens från inkomstskatt, s. 71, som framhåller att lagkravet i tysk rätt också ses som en rätt för det allmänna att ta ut skatt.
[97] Jfr avs. 2.2.1.
[98] Bergström, Förutsebarhet, s. 15, Skatter och civilrätt, s. 66, samt SvSkT 1998, s. 823. Jfr även Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 58.
[99] Jfr exemplet Storbritannien.
[100] Jfr Påhlsson, Levnadskostnader, s. 31.

sidan avser *vem* som skall kunna förutse något.[101] Det tycks råda samstämmighet i doktrinen om att det inte är empirisk-sociologiskt verifierbar kunskap hos de enskilda skattebetalarna som avses. Bergström anser att den enskilde medborgaren skall ha möjlighet att förutse skattemässiga konsekvenser av vanliga transaktioner, t.ex. fastighetsförsäljningar.[102] Mer komplicerade förhållanden skall vara förutsebara t.ex. för en skattejurist. Kellgrens uppfattning är att förutsebarhet troligen endast kan krävas i förhållande till skatterättsligt kompetenta personer och att andra får konsultera dem. Magnus Alhager ansluter sig till att förutsebarhet troligen endast kan uppnås i förhållande till skattejurister och andra sakkunniga, men framhåller att RSV:s utgivning av informationsmaterial i viss mån kompenserar svårigheterna för enskilda att sätta sig in i rättskällorna.[103]

Det är vidare diskutabelt *vad* som skall kunna förutses. Magnus Alhager anser att något krav på att den exakta beskattningspåföljden skall kunna förutses inte har uppställts i praxis och att ett sådant krav hade varit orimligt.[104] Inte heller synes kravet på förutsebarhet kopplas ihop med ett visst materiellt utfall. Som Alexander Peczenik framhållit kunde tyska judar under 1930-talet förutse att de skulle komma att bli förföljda.[105] En sådan förutsebarhet bidrog givetvis inte till att upprätthålla den materiella rättssäkerheten.

Vidare är det inte självklart i vilken utsträckning legalitetsprincipen främjar förutsebarheten i beskattningen. Principen motverkar att myndigheter och domstolar utan författningsstöd ålägger ett subjekt skattskyldighet. Såtillvida upprätthålls ett visst mått av förutsebarhet. Som legalitetsprincipen framträder i regeringsformen framstår den dock huvudsakligen som en kompetensregel. Detta kan exemplifieras av RÅ 1996 ref 5, vilket rörde möjligheter till nedsättning av sociala avgifter i delar av Norrland. Dessa nedsättningar reglerades i en särskild lag.[106] Möjligheter till nedsättning av avgifter fanns enligt dåvarande lagstiftning för verksamhet i vissa i lagen uppräknade branscher samt för vissa former av kontorsarbete, även i andra branscher än de uppräknade. Syftet med avgiftsnedsättningar för kontorsarbete var att locka företag och organisationer att flytta distansoberoende verksamhet, t.ex. telefonitjänster, till de aktuella områdena. I en tillämpningsförordning preciserades regeln till att endast avse arbete som kunde avgränsas från arbetsgivarens övriga verksamhet.[107] Lycksele

[101] Magnus Alhager, Dispens från inkomstskatt, s. 85.
[102] Bergström, Skatter och civilrätt, s. 73. Jfr även Bergström, Förutsebarhet, s. 12.
[103] Magnus Alhager, Dispens från inkomstskatt, s. 87–88.
[104] Magnus Alhager, Dispens från inkomstskatt, s. 88–89.
[105] Peczenik, Vad är rätt?, s. 97.
[106] Lag (1990:912) om nedsättning av socialavgifter (NSL).
[107] Förordning (1990:983) om nedsättning av socialavgifter (NSF).

Bildemontering bedrev verksamhet i en bransch som inte omfattades av branschmässiga möjligheter till avgiftsnedsättning. Man sökte emellertid nedsättning för avgifterna som belöpte på den del av personalen som utförde kontorssysslor som omfattades av lagen. Regeringsrätten anförde:

> "Avgifter enligt lagen om socialavgifter är i regeringsformens mening skatt (se t.ex. RÅ 1983 1:85). Föreskrifter om skatt skall – bortsett från några här ej aktuella undantag – enligt 6 kap. 3 § regeringsformen meddelas genom lag. Av detta följer att regeringen – oavsett om riksdagen lämnat bemyndigande därtill eller inte – inte äger att utfärda andra föreskrifter rörande sådana avgifter än verkställighetsföreskrifter enligt 8 kap. 13 § regeringsformen."

Regeringsrätten ansåg att avgränsningen i förordningen inte hade stöd i lagtexten och fann trots att regeln hade stöd i förarbeten, att den stod i strid med regeringsformen.[108] Företag i andra branscher än de i lagtexten utpekade ålades genom förordningen skattskyldighet för kontorspersonal verksamma ifrån övrig verksamhet ej avgränsade enheter.[109]

Förutsebarhet som motiv för legalitetsprincipen tycks emellertid ha lite bäring på det refererade rättsfallet. Det är svårt att se varför ett rättsläge som klart framgår av förarbeten och andra föreskrifter än lag skulle vara mindre förutsebart än ett som följer av en lagregel. De skattskyldiga kan mycket väl inhämta sin information från helt andra källor, t.ex. Skatteverkets broschyrer. Vidare finns det andra rättsområden, exempelvis fram tills nyligen huvuddelen av trafikförfattningarna, där merparten av regelmassan givits i annan form än lag, men som knappast kan ses som mindre förutsebara enbart av denna anledning.[110] Ett (långsökt) argument för att utgången i RÅ 1996 ref 5 skulle vara mer förutsebar än den utgång som följt enligt tillämpningsförordningen är att den skattskyldige kan ha *förväntat* sig att legalitetsprincipen skulle följas, dvs. att man skulle bortse från förordningen. Denna utgång kan dock knappast ses som så självklar att den kan anses vara mer förutsägbar än motsatsen.[111]

[108] Jfr RÅ83 1:85 och RÅ 1988 ref 146, samt Bull, Mötes- och demonstrationsfriheten, s. 260–261.

[109] Som kuriosum kan nämnas att länsrätten i förevarande mål kom till samma slut som Regeringsrätten, men utan att diskutera NSF överhuvudtaget. Länsrätten tillämpade ingen lagprövning uttryckligen, utan tolkade endast NSL.

[110] Exempelvis ersattes år 2001 fyra kungörelser utfärdade av regeringen under 1809 års RF med en lag (2001:558) om vägtrafikregister.

[111] Jfr Påhlsson, Levnadskostnader, s. 187 och 238, där det ifrågasätts om inte Regeringsrätten i strid mot legalitetsprincipen inskränkt de skattskyldigas avdragsrätt. I sådana fall är det emellertid lättare att motivera en tillämpning av legalitetsprincipen med kravet på förutsebarhet eftersom de skattskyldigas förväntningar baserades på det rättsläge som kunde utläsas innan Regeringsrättens avgöranden föll.

Rättsfallet kan ses som en exemplifiering av att en tillämpning av legalitetsprincipen i somliga fall i mycket liten utsträckning medför ökad förutsebarhet. Om inte upprätthållandet av legalitetsprincipen i detta och liknande fall skall uppfattas som ren formalism måste det således motiveras med något annat än kravet på förutsebarhet. Det måste rimligen vara samma motiv som vid tillämpning av legalitetsprincipen på en lagstiftarnivå, nämligen upprätthållandet av den folkvalda församlingens exkluderande beslutskompetens i skattefrågor. Denna beslutskompetens kan anföras som ett argument exempelvis mot ett ökat skatterättsligt beroende av den privaträttsligt framtagna IAS/IFRS-redovisningsstandarden.[112]

3.4.3 Tillämpningen av legalitetsprincipen i rättspraxis

Legalitetsprincipen kan på en rättstillämparnivå få betydelse i två avseenden. Ett av dessa är givetvis att principen förhindrar att skattemyndighet eller domstol uttar skatt utan att något lagstöd överhuvudtaget föreligger. Lyckligtvis finns det såvitt kan bedömas få avgöranden där Regeringsrätten påfört skatt helt utan lagstöd.[113] Något särskilt rättsligt instrument är inte heller av nöden för att underkänna ett beslut där underrätt eller skattemyndighet påfört skatt utan lagstöd.[114]

Betydligt mer vanligt förekommande är att föreskriftskravet indirekt får betydelse vid tolkningen av en skatteregel. Det är, eller bör åtminstone vara, lagtexten som styr rättstillämpningen hos Skatteverket och i domstolar. Så länge verket eller domstolarna håller sig inom de betydelseområden som de enskilda lagrummen omfattar så upprätthålls också legalitetsprincipens krav. En annan sak är att upprätthållande av legalitetsprincipen i sig inte med automatik medför en fullgod rättstillämpning. Om betydelseområdet för en regel efter att ha avgränsats är så omfångsrikt att det innehåller två eller flera alternativa lösningar måste en av dessa väljas.

En andra situation är för handen när skatteregler tillkommit på ett sätt som strider mot regeringsformens kompetensfördelning. Domstolen har då att göra en lagprövning enligt RF 11:14. Lagprövning har inom skatterättens område hittills mycket sällan förekommit. Det ovan citerade rättsfallet RÅ 1996 ref 5 är ett exempel. I flera liknande avgöranden har Regeringsrätten funnit att bestämmelser i tillämpningsförordningar eller

[112] Andra argument mot ett sådant beroende diskuteras av Knutsson, SN 2005, s. 510.

[113] Från äldre rättspraxis, dvs. före 1974 års RF, exemplifierar Rabe & Bojs, Det svenska skattesystemet, s. 540, med hittelön och kortspelsvinster, vilka beskattats utan lagstöd. Hittelöner är numera skattebefriade enligt 8:30 IL.

[114] Det nedan återgivna hovrättsavgörandet D:Ö-1898/84 kan delvis ses som ett exempel på en sådan rättstillämpning, men hovrätten kunde i målet även hänvisa till förbudet mot retroaktiv lagstiftning.

myndighetsföreskrifter avvikit från den överordnade lagstiftningen på ett sådant sätt att en skattskyldig påförts skatt utan stöd i lag. Flertalet rättsfall har analyserats tämligen ingående i doktrinen, vilket medför att framställningen kan hållas komprimerad.[115] Rättsfallet RÅ 1998 not 105 gällde samma regel i den tillämpningsförordning som avhandlats i RÅ 1996 ref 5. Det var i detta fall fråga om nedsättning av socialavgifter kunde erhållas för administrativ personal vid en bensinstation. Utgången motsvarade den i det tidigare refererade fallet.

Även RÅ 1987 ref 21 och RÅ 1987 not 191 behandlade en i princip likartad fråga. Rättsfallen rörde befrielse från restavgift enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Möjligheterna till avgiftsbefrielse enligt LPP hade av Riksskatteverket begränsats i verkets föreskrifter i förhållande till lagtexten och dessa begränsningar fick enligt Regeringsrätten inte tillämpas.

RÅ 1988 ref 146 och RÅ 1989 not 65 rörde nedsättning av restavgifter vid för sent inbetalade socialavgifter. De lagreglerade möjligheterna till nedsättning av avgifterna hade inskränkts genom Riksskatteverkets regelgivning. Regeringsrätten fann att dessa inskränkningar inte fick tillämpas till den del de begränsade möjligheterna till nedsättning jämfört med det överordnade lagrummets innehåll.[116]

Ett inkomstskatterättsligt fall är RÅ 1988 ref 151, vari Regeringsrätten fann att Riksskatteverkets föreskrifter om avdrag för kostnad för resor mellan bostad och arbetsplats gick utöver verkets bemyndigande.[117] Föreskrifterna fick inte tillämpas till denna del, utan Regeringsrätten avgjorde målet med utgångspunkt i det aktuella lagrummets lydelse.[118]

Ett annat liknande fall är RÅ 1986 ref 158, vilket rörde Riksförsäkringsverkets föreskrifter för beräkning av bostadsförmån vid beräkning av arbetsgivaravgift.[119] Verket hade enligt Regeringsrätten i föreskrifterna begränsat de möjligheter till jämkning av bostadsvärdet som följde av lagstiftningen. Föreskrifterna gick således utöver vad lagen åsyftat och fick enligt RF 11:14 inte tillämpas i denna del.

[115] Se Bull, Mötes- och demonstrationsfriheten, s. 257–261, Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 132–140, samt Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 691.

[116] Bull, Mötes- och demonstrationsfriheten, s. 259, anser att anvisningarna som behandlades i RÅ 1987 ref 21 håller sig inom bemyndigandet och menar att RSV i RÅ 1988 ref 146 knappast kunnat meddela anvisningar som inte gick utöver lagtextens formulering.

[117] RSV Dt 1982:20.

[118] Dåvarande 33 § KL, anv. 4 p. Jfr även RÅ 1991 ref 44 (plenimål), vilket behandlar frågan om resning i dylika fall.

[119] RFFS 1981:13. RFV var vid denna tidpunkt uppbördsmyndighet för arbetsgivaravgifter, se Erhag, Fri rörlighet och finansiering av social trygghet, s. 416–418.

Situationen i ovan refererade fall har således varit den att en skattebefrielse eller lättnad som givits i lagform inskränkts genom en förordning eller myndighetsföreskrift. Det skatteuttag som följt av den felaktiga föreskriften har motsvarat det som generellt uttagits enligt den aktuella författningen med bortseende från skattebefrielsen. Däremot synes det svårt att hitta exempel på att Regeringsrätten har underkänt en förordning eller föreskrift på den grund att den uttryckligen utvidgat skattskyldigheten utöver vad som följer av lagtexten.

Det finns emellertid en rad avgöranden där Regeringsrätten funnit att kravet på att en föreskrift *uppenbart* skall avvika från överordnad normgivning inte har varit uppfyllt. Som exempel på sådana fall kan nämnas RÅ85 1:5 och RÅ85 Aa 21, vilka gällde frågan om Riksskatteverkets föreskrifter för fastighetstaxering tillförde något nytt som i förhållande till lagtexten innebar ett åläggande för den enskilde. Regeringsrätten fann att föreskrifterna, vilka preciserade de allmänt hållna lagreglerna, inte tillförde dessa något element som innebar att Riksskatteverket hade överskridit sina befogenheter. Med detta avsågs förmodligen att föreskrifterna inte hade utvidgat skatteplikten i förhållande till lagtexten.

Preciserande föreskrifter på myndighetsnivå godtogs även i RÅ83 1:85. Rättsfallet rörde verkställighetsföreskrifter för beräknande av bilförmån. Regeringsrätten fann att omständigheterna vid denna form av delegering var speciella. I lagtexten gavs detaljerade regler kring hur bilförmånsschablonen skulle bestämmas. Regeringsrätten fann att lagstiftarens avsikt var att bilförmånen skulle beräknas enligt "en tämligen hårdhänt schablonisering". Det fanns därmed ingen möjlighet att frångå verkställighetsföreskrifterna. Något tolkningsutrymme vid sidan av föreskrifterna fanns inte. Rättsfallet visar att delegering i viss mån är möjlig inom skatteområdet om kriterierna för delegeringen är tydligt angivna i lagtexten.

Regeringsrätten har i några mål även tagit ställning till om det överhuvudtaget var möjligt för riksdagen att bemyndiga förvaltningsmyndighet att utfärda tillämpningsföreskrifter eller om denna kompetens enbart kunde utövas av regeringen enligt RF 8:11 och 8:13 3 st. I RÅ 1987 ref 21 uttalade Regeringsrätten att regleringen *inte uppenbart* stod i strid med bestämmelser i grundlagen. Denna ståndpunkt upprepades i RÅ 1988 ref 146. Regeringsrättens uppfattning har kritiserats.[120]

[120] Se Bull, Mötes- och demonstrationsfriheten, s. 257–259. Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 696, anför emellertid RÅ 1987 ref 21 som ett exempel på ett avgörande där "uppenbarhetskravet tillämpats med förnuft och på ett sätt som givit goda resultat". Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 133–137, för en utförlig genomgång av riksdagens kompetens. Det kan uppmärksammas att Kammarrätten i Stockholm i RÅ 1987 not 191 fann att delegering av riksdagen till förvaltningsmyndighet stred mot RF 8:11. Regeringsrätten berörde inte denna fråga i sitt avgörande.

3.4.4 Förbudet mot retroaktiv skattelag

Näraliggande legalitetsprincipen i RF 8:3 är förbudet mot retroaktiv skattelag i RF 2:10. Även om retroaktivitetsförbudet regleras i ett självständigt stadgande har det uppfattas som en beståndsdel i legalitetsprincipen.[121] Det är därför befogat att dessa rättsfall behandlas i anslutning till legalitetsprincipen, även om de formellt rör tillämpning av RF 2:10.[122]

Av RF 2:10 följer att skatt eller avgift inte får uttas i vidare mån än vad som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Från denna huvudregel finns möjligheter för riksdagen att göra undantag om särskilda skäl föreligger. En förutsättning är då att ett förslag lämnats till riksdagen av regeringen eller ett riksdagsutskott. Retroaktiv tillämpning före tidpunkten för förslagets avlämnande finns således inte. Avsteg från retroaktivitetsförbudet kan även göras vid krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris. Förbudet mot retroaktiv skattelag till nackdel för den enskilde är således inte undantagslöst som det framträder i regeringsformen.

När retroaktivitetsförbudet kommit att prövas i rättspraxis har den avgörande frågan varit om skattskyldighetens inträde inträffat före lagstiftningens ikraftträdande eller ej. Detta exemplifierades i ett av de första avgöranden där retroaktivitetsförbudet tillämpades. RÅ82 1:74 rörde beskattning av medlemmarna i en bostadsrättsförening. Frågan var om överföring av lån från medlemmar till föreningen utgjorde en skuldökning för föreningen eller en medlemsinsats. Fram till 1981 års taxering beräknades föreningens skulder efter det senaste bokslutet före taxeringsårets ingång. Vid 1982 års taxering hade emellertid lagrummet ändrats, så att beräkningen skulle göras efter det senaste bokslutet före den 1 juli året före taxeringsåret.[123] I samband med lagändringen ändrades även beräkningsgrunderna för beskattningen av bostadsrättsföreningarnas medlemmar till nackdel för dem. Den aktuella föreningens senaste bokslut var vid dessa förutsättningar den 31 december 1980. Eftersom lagändringen trätt i kraft den 1 januari 1981 kunde den inte tillämpas på bokslutet. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde hade inträffat före lagändringens ikraftträdande, om än endast med en dag.

RÅ 1989 ref 116 I och II rörde kapitalvinstbeskattning samt den dåvarande stämpelskatten på aktier.[124] I båda fallen hävdade de skattskyldiga att de drabbats av retroaktiv beskattning i strid mot regeringsformen

[121] Jfr Hagstedt, Retroaktiv skattelag, s. 231, Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 105–106.

[122] I doktrinen har retroaktivitetsförbudet behandlats tämligen utförligt. Se Olsson, Punktskatter, s. 209–210, för litteraturhänvisningar.

[123] Lagändring i SFS 1980:1054.

[124] Lag (1984:405) om stämpelskatt på aktier.

i samband med att skattereglerna ändrats. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde hade emellertid i båda fallen enligt Regeringsrätten inträffat efter de nya reglernas införande. Ifråga om inkomstbeskattningen konstaterade Regeringsrätten att skattskyldigheten (enligt dåvarande lagstiftning) inträdde i enlighet med kontantprincipen. Betalning i den förevarande transaktionen skedde först efter den lagändring som förebådade frågan om retroaktivitet. Någon retroaktiv beskattning i regeringsformens mening var därför inte för handen. Skattskyldighet för stämpelskatt på aktier inträdde vid ökning av aktiekapital när beslutet om ökning registrerades.[125] Detta hade skett efter en skattehöjning. I båda fallen hade de civilrättsliga förfoganden som utlöst beskattningen, utbyte av aktier respektive beslut om ökning av aktiekapitalet, inträffat före skattehöjningarna.

RÅ 1990 ref 19 rörde avställningsavgift för fordon. Avgiften uttas om ett fordon har varit avställt i mer än tolv månader i följd. Det i målet aktuella fordonet hade avställts innan bestämmelserna om avställningsavgift trätt i kraft. Avgiftsskyldigheten inträdde emellertid inte förrän fordonet varit avställt i tolv månader i följd. Vid denna tidpunkt gällde hade avställningsavgiften införts. Avgiftsskyldigheten påverkades inte av att flera av de månader då fordonet varit avställt hade inträffat före det att den aktuella lagstiftningen trätt i kraft.

I RÅ 1992 ref 10 prövades om den uppmärksammade tillfälliga förmögenhetsskatten på livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser (1986:1225) var förenlig med regeringsformen. Den skattskyldiges argumentation var att skatten de facto utgjorde en retroaktivt uttagen inkomstskatt. Regeringsrätten fann att så inte var fallet, utan frågan om skatten var retroaktiv fick bedömas med utgångspunkt från reglerna för skattskyldighetens inträde i den aktuella författningen.

Vidare har Högsta domstolen i ett mål, NJA 1986 s. 428, behandlat frågan om retroaktivitet förelåg vid tillämpning av den nya lagen (1984: 404) om stämpelskatt. Målet gällde förvärv av en tomträtt, som enligt äldre lagstiftning varit befriad från stämpelskatt. Enligt stämpelskattelagen inträffade tidpunkten för skattskyldighetens inträde när ansökan om inskrivning registrerades. Detta hade i målet inträffat efter lagändringens ikraftträdande. Retroaktiv beskattning i regeringsformens mening förelåg enligt HD inte.[126] Utgången i NJA 1986 s. 428 har kritiserats på den grund att förvärvet av tomträtten var skattefritt vid tidpunkten för det civilrättsliga köpet.[127]

[125] 4 § lag om stämpelskatt på aktier.

[126] Jfr D:Ö-1898/84, där Svea hovrätt fann att skattskyldigheten inträtt före den nya lagstiftningens ikraftträdande och att stämpelskatt inte skulle utgå för förvärvet.

[127] Se t.ex. Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 687–688.

Ett uppmärksammat rättsfall är NJA 2000 s. 132, vilket rörde tillämpning av övergångsbestämmelserna till Skattebetalningslagen (1997:483). I dessa övergångsbestämmelser medgavs viss retroaktiv tillämpning av SBL, vilket motiverades med att den nya lagstiftningens innehåll motsvarade den förutvarande. Högsta domstolen fann att så inte var fallet och att de nya reglerna inte fick tillämpas retroaktivt med negativ verkan för den skattskyldige. Avgörandet är ett av de första där en av riksdagen stiftad lag befunnits strida mot regeringsformens krav för normgivning.[128] Liknande retroaktiva övergångsbestämmelser var föremål för Högsta domstolens prövning i NJA 2004 s. 299 I och II med motsvarande utgång.

I RÅ 1993 ref 79 beviljade Regeringsrätten resning i ett mål rörande kemikalieavgifter. Avgifterna uttogs på årsbasis beräknat på de produkter den avgiftsskyldige tillverkat eller importerat föregående år.[129] Frågan i målet var om en avgiftshöjning kunde beräknas på produkter som tillverkats eller importerats före det att höjningen skett. Regeringsrätten fann med en hänvisning till inkomstskatterätten att avgiftshöjningen inte fick tillämpas retroaktivt på tillverkning eller import som skett före höjningen. Ifråga om kemikalieavgifterna saknades ett uttryckligt stadgande om tidpunkten för avgiftsskyldighetens inträde, vilket måste ses som en allvarlig brist. Regeringsrätten kan sägas ha gjort en analogisk tolkning genom jämförelsen med inkomstskatteområdet. Möjligen kan det vara svårt att helt förlika avgörandet med RÅ 1990 ref 19 där avgiften även uttogs med hänvisning till tid förfluten före avgiftens ikraftträdande. Skillnaden mellan dessa avgöranden torde ligga i att avställningen i sig inte utlyste någon avgiftsskyldighet. Det var först när avställningen varat i tolv månader som skyldigheten utlöstes. Kemikalieavgiften å sin sida beräknades på den tillverkning eller import som skett föregående år och hade således en helt annan koppling till händelser som inträffat före det att avgiftshöjningen trätt i kraft.

Även om kopplingen till tidpunkten för skattskyldighetens inträde kan synas som praktiskt sett okomplicerad kan tillämpningen av retroaktivitetsförbudet försvåras om själva regleringen av denna tidpunkt ändras. Ett kammarrättsavgörande från Stockholm exemplifierar denna sorts frågor.[130] Målet gällde beskattning av utskiftning vid likvidation av en ekonomisk förening. Den aktuella föreningen hade trätt i likvidation den 15 juni 1994. Detta beskattningsår var utskiftning från ekonomiska föreningar skattebefriad.[131] Fram till den 30 juni samma år ansågs avyttring av ett finansiellt instrument ha skett när det företag som utgett instrumentet

[128] Se Nergelius, JT 1999/00, s. 907–908.
[129] 3 § förordning (1989:216) om kemikalieavgifter.
[130] KR i Stockholm 2004-04-02, målnr 3492-02.
[131] SFS 1993:1543.

upplösts genom likvidation. Efter detta datum ansågs avyttringen ha skett då företag *trätt* i likvidation.[132] Ifråga om kapitalvinster gällde vid denna tidpunkt att dessa skulle tas upp till beskattning det beskattningsår då tillgången avyttrats.[133] År 1995 återinfördes skatteplikt för utskiftning vid likvidation av ekonomiska föreningar. Likvidationen av den ifrågavarande föreningen hade fullbordats sedan skatteplikten återinförts. Uppenbarligen förelåg en kollision mellan den äldre och den nyare regeln om tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Inträdde skattskyldigheten när föreningen upplösts var utskiftningen skattepliktig, medan den skulle vara skattefri om skattskyldigheten inträtt när föreningen trätt i likvidation. Länsrätten fann i målet att de äldre bestämmelserna skulle tillämpas, dvs. avyttringen hade skett när föreningen upplösts och skatteplikten för utskiftning återinförts. Kammarrätten å sin sida ansåg att den nya regel om avyttringstidpunkt som trädde i kraft den 1 juli 1994 var tillämplig även på den likvidation som påbörjats den 15 juni samma år. Grunden för kammarrättens bedömning synes ha varit att de nya reglerna var avsedda att tillämpas vid 1995 års taxering, utan några övergångsbestämmelser för det fall att likvidationen inträtt före lagändringen. Kammarrätten ifrågasatte dock om skattskyldigheten för utskiftningen verkligen inträtt vid likvidationen 1994. I enlighet med allmänna regler för bestämmande av kapitalvinster skulle vinstens storlek inte fastställas förrän utskiftningen genomförts.[134] Med stöd av ett förarbetsuttalande fann kammarrätten att skattskyldigheten inte inträtt förrän utskiftningen skett. Detta oaktat att det tydligt framgår av lagtexten att beräkningen skall ske enligt de regler som gällde det taxeringsår då avyttringen skedde.[135] Kammarrättens slutsats blev således den samma som länsrätten, dvs. att utskiftningen skulle beskattas. Utfallet måste betraktas som högst anmärkningsvärt. Skatteberäkningen skall ske enligt de regler som gällde vid den tidpunkt då avyttringen skedde och då var utskiftningen skattefri. I likhet med vad kammarrätten funnit bör tidpunkten då föreningen trätt i likvidation avgöras enligt de nya regler som trätt i kraft den 1 juli 1994. I detta fall innebär tillämpningen av de nya reglerna, vilka saknar övergångsbestämmelser, på förhållanden inträffade före lagstiftningens ikraftträdande, en tillåten retroaktiv tillämpning till fördel för den skatt-

[132] Numera 44:7 IL.
[133] Numera 44:26 IL.
[134] Se numera 44:28 IL.
[135] Det framgick också uttryckligen av dåvarande lagstiftning att skattskyldigheten inträdde det beskattningsår då avyttringen skedde, se 24 § 4 mom. IL i dess lydelse enligt SFS 1990:651.

skyldige. Även om det finns ett förarbetsuttalande med innebörden att skattskyldigheten inte inträder förrän en kapitalvinst kan beräknas definitivt skall detta bortses ifrån om lagtexten ger uttryck för något annat. Vidare synes uttalandet i första hand avse tidpunkten för skatteuttaget och inte för retroaktivitetsbedömningen.[136]

Rättsfallen rörande tillämpning av retroaktivitetsförbudet exemplifierar denna formella karaktär stadgandet har. Flertalet av de skattskyldiga i de ovan beskrivna fallen drabbades av någon form av retroaktiva effekter, dvs. de genomförda transaktionerna beskattades hårdare än vad de skattskyldiga förväntat sig när de planerades och genomfördes. Dessa situationer faller dock inte in under regeringsformens förbud. Den mest typiska situationen är när den omständighet som utlöser skattskyldighetens inträffar senare än när det civilrättsliga avtalet har träffats. Som exempel på sådana situationer kan, förutom stämpelskatt på fastigheter, lämnas indirekta skatter där skattskyldigheten inträder vid leverans av varor eller när varor lämnar ett godkänt skatteupplag. Dessa situationer kan givetvis neutraliseras genom att det civilrättsliga avtalet av lagstiftaren görs som utgångspunkt för retroaktivitetsbedömningen.[137] En annan sak är att detta av praktiska skäl kanske inte är önskvärt. Svårare är de frågor som aktualiserades RÅ 1992 ref 10, dvs. när lagstiftarens klassificering av lagen kan ifrågasättas ur ekonomisk synpunkt. Den skattskyldige anförde i målet att den tillfälliga förmögenhetsskatten inte var någon förmögenhetsskatt utan en inkomstskatt. Regeringsrätten förde ett förhållandevis detaljerat resonemang kring skattens konstruktion och kom till uppfattningen att skatten inte utgjorde en skatt på inkomster som uppburits innan lagen om den tillfälliga förmögenhetsskatten trätt i kraft.

Med rent juridiska verktyg kan det oavsett hur lagstiftningen utformas vara svårt att förhindra *faktiska* eller *funktionella* retroaktivitetseffekter.[138] Sådana kan förekomma om en skattskyldig inrättar sig efter ett visst rättsläge, t.ex. köper en skattemässigt gynnad "miljöbil" som efter någon tid p.g.a. den tekniska utvecklingen inte alls ses som miljövänlig utan beläggs med en högre beskattning. Ett annat exempel är om någon köper en fastighet med den förutsättningen att fastighetsskatten är på en acceptabel

[136] Prop. 1989/90:110, s. 397.

[137] Det bortses här från att en sådan förändring ifråga om punktskatter på alkohol, tobak och mineraloljor endast kan göras på gemenskapsnivå. Det bortses vidare från diskussionen i svensk rätt huruvida begreppet omsättning i svensk mervärdesskatterätt är korrekt implementerat från gemenskapsrätten eller om det i själva verket är det civilrättsliga avtalet som markerar tidpunkten för skattskyldighetens inträde, se Eleonor Alhager, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 160–168.

[138] Se Määttä, Environmental taxes, s. 243–244, Olsson, Punktskatter, s. 210.

nivå, bara för att finna att den höjs oväntat mycket vid nästa taxering. Sådana förändrade förutsättningar kan inte ses som en rättslig retroaktivitet. Möjligen kan de komma i konflikt med den framväxande principen om *legitima förväntningar*.[139]

3.5 Det statsrättsliga skattebegreppet

I följande avsnitt kommer den konstitutionella gränsdragningen mellan skatter och andra offentligrättsliga pålagor att undersökas. Denna gränsdragning är av intresse i den förevarande studien av den anledning att detta är en av få materiella avgränsningar av skattebegreppet som kan uttydas ur regeringsformen. Flera pålagor som betecknas som avgifter uppvisar drag som påminner om olika skatteformer, oftast punktskatter. Som exempel på sådana avgifter kan lämnas bilskrotningsavgiften, miljöavgiften på kväveoxider och avgiften på importerade aluminiumburkar.[140] Samtidigt förekommer skatter som påminner om licensavgifter, exempelvis spelskatten.[141] I följande delavsnitt kommer inledningsvis regeringsformens regler för normgivning inom avgiftsområdet att beskrivas. Därefter följer en beskrivning av olika kriterier som har anförts som relevanta för avgränsning mellan skatter och avgifter och mellan olika avgiftsformer. Sammanfattande synpunkter ges avslutningsvis. Ämnet kan anses vara väl ventilerat i doktrinen, vilket medför att framställningen kan hållas förhållandevis kortfattad.[142]

En skatt anses vara något den skattskyldige är skyldig att betala utan att kunna kräva någon motprestation från det offentliga.[143] Som avgift benämns normalt en pålaga som berättigar den betalande till en motprestation.

Av RF 8:3 följer att skatt måste regleras i form av lag och någon möjlighet till delegering till regeringen eller annan myndighet finns i princip

[139] Jfr Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod, s. 56.

[140] Se bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion samt 15:7a 6 p. Miljöbalken (1998:808). I Bilskrotningslagen har inkorporerats regler som tidigare fanns i den numera upphävda lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon.

[141] Lagen (1972:820) om skatt på spel.

[142] Bland senare bidrag kan nämnas Erhag, Fri rörlighet och finansiering av social trygghet, s. 40–44, samt Leidhammar, SN 2001, s. 103–121.

[143] Rabe & Bojs, Det svenska skattesystemet, s. 31, Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 11, Vogel, Finansrätt och finansvetenskap, s. 34 samt prop. 1973:90, s. 213 och 219. Denna skiljelinje är dock ingalunda självklar. I Norge och Danmark benämns de indirekta skatterna för avgifter, se SOU 1989:35, s. 305–308, Melz, Generalrapport, s. 155, samt Zimmer, Laerebok i skatterett, s. 29.

inte. Konstitutionellt kan avgifter indelas i två kategorier. En avgift som ingriper i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden på så sätt som avses i RF 8:3 måste som huvudregel regleras i lag. Enligt RF 8:9 2 st. är det dock möjligt för riksdagen att delegera rätten att besluta om sådana avgifter till regeringen. Dessa avgifter benämns oftast som tvångsavgifter.[144] Även avgifter som inte är tvångsmässiga, men vars nivåer avser att tillföra staten intäkter som överstiger de kostnader som avgifterna skall täcka, faller under dessa lagrum. [145] Sådana avgifter kan exempelvis omfördelade återföras till ett visst kollektiv utan hänsyn till hur mycket den enskilde har betalat. Som exempel på sådana pålagor kan lämnas de tidigare nämnda bilskrotningsavgiften och miljöavgiften på kväveoxider, vilka påminner om specialdestinerade skatter. Tidigare fanns även avgifter som togs ut i näringsreglerande syfte, i huvudsak inom jordbruket, och som återfördes till näringen i sin helhet.[146] Dessa benämndes *prisregleringsavgifter* och utpekades i förarbetena till regeringsformen som avgifter, trots att de inte medförde någon rätt till särskild motprestation för den enskilde avgiftsbetalaren.[147] Förvaltningsutredningen konstaterade att gränsen mellan avgifter och specialdestinerade punktskatter kunde vara svår att dra.[148] Mycket talade enligt utredningen för att tvångsavgifter, vars vederlag kraftigt överstiger den motprestation de medför, borde betraktas som skatter med de statsrättsliga konsekvenser detta medförde.[149]

Delegeringsmöjligheten för tvångsavgifterna medför därför att dessa, till skillnad från skatter, tillhör det *fakultativa* lagområdet. Avgifter som inte omfattas av RF 8:3 benämns som *frivilliga avgifter*.[150] Frivilliga avgifter ingår i regeringens restkompetens enligt RF 8:13. Denna restkompetens kan emellertid inskränkas genom att riksdagen lagstiftar inom det aktuella området, vilket kan göras med stöd av RF 8:14.[151]

[144] Prop. 1973:90, s. 218, Strömberg, Normgivningsmakten, s. 78–81, samt Westerberg, FT 1982, s. 2.
[145] Prop. 1973:90, s. 218, Strömberg, Normgivningsmakten, s. 80.
[146] Holmberg & Stjemquist, Vår författning, s. 153.
[147] Prop. 1973:90, s. 219, och Westerberg, FT 1982, s. 14–16.
[148] SOU 1979:23, s. 22 och 49.
[149] Se SOU 1952:45, s. 24, SOU 1963:17, s. 366, SOU 1979:23, s. 42, SOU 1990:107, s. 30, samt Westerberg, FT 1982, s. 31. Inom gemenskapsrätten brukar tvångsmässiga avgifter vars vederlag överstiger motprestationen gentemot den avgiftsskyldige betecknas som *parafiskala* avgifter, se t.ex. rättsfallet C-78–83/90 *Compagnie Commerciale de l'Ouest v Receveur Principal des Douanes.*
[150] Prop. 1973:90, s. 218, Westerberg, FT 1982, s. 2–3. Inom det kommunala området skiljde avgiftsutredningen istället mellan betungande och icke betungande avgifter, vilka tycks motsvara tvångsmässiga och frivilliga avgifter, se SOU 1990:107, s. 27–28.
[151] Prop. 1973:90, s. 219.

Den tillsynes klara statsrättsliga gränsdragningen mellan skatter och avgifter och olika avgiftsformer har inte förhindrat att frågan har kommit att diskuteras livligt i doktrinen.[152] Vidare har åtskilliga pålagor som statsrättsligt borde ha klassificerats som skatter av lagstiftaren benämnts som avgifter.[153] Mest framträdande är de sociala avgifterna, vilka i ett antal rättsfall har befunnits utgöra skatter.[154] De redovisas också som skatter i budgetpropositionen.

Även enskilda pålagor har stundom bytt rättslig klassificering. Punktskatterna på bekämpningsmedel och konstgödsel har tidigare benämnts avgifter. Omklassificeringen från avgifter till skatter motiverades med förhållandevis stora avgiftshöjningar.[155] Skatterna på koldioxid och svavel samt den särskilda trängselskatten i Stockholm benämndes som avgifter under det utredningsarbete som föregick dem.[156]

Förvaltningsutredningen indelade avgifterna i pålagor med direkt motprestation och utan direkt motprestation. Utredningen ansåg att det redan fanns olika avgifter som inte medförde någon direkt motprestation från det offentligas sida, exempelvis avgifter som finansierade tillsyn i olika branscher.[157] Man ansåg det möjligt att genom att vidga tolkningen av motprestationsbegreppet kunna peka ut nya grupper som tillgodogjorde sig aktiviteter som kunde beläggas med avgifter.[158] Sådana avgifter fick dock enligt utredningen närmast karaktären av specialdestinerade punktskatter.[159] I senare förarbeten har det emellertid iakttagits en mer restriktiv linje och lagrådet har vid behandlingen av flera propositioner underkänt en pålagas karaktär av avgift p.g.a. att någon tydlig motprestation från det offentliga inte förelegat.[160]

Avgiftsutredningen anförde som exempel på motprestationer direkta tjänster, exempelvis tillstånd och bevis, dvs. förvaltnings- och expeditionsavgifter, samt avgifter som utgör ersättning för individuell behovstill-

[152] Se framförallt Westerbergs artikel i FT 1982, men även tex. Rabe & Bojs, Det svenska skattesystemet, s. 31, Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 81, Welinder, Skattepolitik, s. 16, samt Vogel, Finansrätt och finansvetenskap, s. 34.

[153] Som exempel på avgifter som i själva verket är skatter anför avgiftsutredningen skogsvårdsavgift, investeringsavgift och folkpensionsavgift, se SOU 1991:1 110, s. 33.

[154] Se t.ex. RÅ 1996 ref 5. Socialavgifternas status diskuteras av Erhag, Fri rörlighet och finansiering av social trygghet, s. 41–45, samt 98–101.

[155] Prop. 1994/95:213, s. 52. Jfr SkU 1980/81:44, s. 27 och SkU 1983/84:47, s. 8.

[156] Se SOU 1989:21 och SOU 1989:83, särskilt s. 213, samt Olsson, SvSkT 2004, s. 210–212.

[157] SOU 1979:23, s. 47.

[158] SOU 1979:23, s. 49.

[159] SOU 1979:23, s. 58–59.

[160] Prop. 1997/98:48, s. 43–44, prop. 1997/98:64, s. 102–103.

fredsställelse, t.ex. sjukvård och elektricitet.[161] I rättsfallet RÅ 1991 ref 87 fann Regeringsrätten att kemikalieavgiften, vilken uttogs med en viss summa per produkt, utgjorde en allmän produktavgift som inte berättigade till någon motprestation från kemikalieinspektionens sida. Rätten anförde att pålagorna i förarbetena förmodligen uppfattats som avgifter. Det förhållande att riksdagen delegerat beslutskompetens rörande avgiften till regeringen stred enligt Regeringsrätten i varje fall inte uppenbart mot grundlagen.[162] Högsta domstolen har i ett avgörande funnit att avgifter för att finansiera läkemedelskontrollen omfattas av regeringsformens normgivningskrav.[163]

Vissa skatter uppvisar likheter med licensavgifter, framförallt fordonsskatten, saluvagnsskatten och spelskatten. Att betala skatten är en förutsättning för att få bruka objektet ifråga. I denna mening är skatten förknippad med en motprestation från det offentliga. Det är därför inte tillräckligt att definiera en avgift som något som berättigar betalaren till en motprestation. Även innebörden i själva motprestationen måste definieras för att en avgränsning mellan skatter och avgifter skall vara meningsfull. Att en pålaga som funktionellt framstår som en avgift betecknas och behandlas som en skatt torde dock inte medföra några konstitutionella problem.

En exemplifiering över svårigheterna att dra en skarp gräns mellan avgifter och skatter kan göras med tv-avgiften enligt lagen (1989:41) om tv-avgift.[164] Enligt denna lag skall innehavare av tv-mottagare betala tv-avgift till Radiotjänst i Kiruna AB. Avgiften utgår oavsett i vilken utsträckning innehavaren av mottagaren ser på program utsända av de statliga, svenska kanalerna, på privata eller utländska kanaler eller enbart använder mottagaren för uppspelning av videofilmer. Strömberg anser att tv-avgiften utgör "ett sådant åliggande som avses i RF 8:3".[165] Det är ifråga

[161] SOU 1991:110, s. 33.

[162] Regeringsrätten hänvisar till olika källor där pålagan ömsom uppfattats som en skatt, ömsom som en avgift. Jfr även Leidhammars kritik, SN 2001, s. 118–121, av Kemikalieinspektionens hemställan om avgiftsuttag.

[163] NJA 1980 s. 718.

[164] Lagen kommer fr.o.m. 2007-01-01 att ha rubriken Lag (1989:41) om finansiering av radio och TV i allmänhetens tjänst.

[165] Jfr Strömberg, Normgivningsmakten, s. 74. Däremot anser han inte att RF 8:3 omfattar avgifter till stat och kommun "som utgör ett rimligt vederlag för en prestation som den enskilde frivilligt tagit i anspråk", se s. 76. TV-avgiften utgör därför tydligen enligt Strömberg inget sådant vederlag. Den mest påtagliga skillnaden är att tv-avgiften tillfaller ett privaträttsligt subjekt, ägt av det offentliga, medan skatten går direkt in i statskassan. Vilken mottagare en viss pålaga har skall dock inte få avgöra dess klassificering, se Westerberg, FT 1982, s. 15. Jfr även Eriksson, NSFR, s. 192. Förvaltningsutredningen, SOU 1979:23, s. 49, framhöll att sjöfartsavgifter fyller en funktion som i många avseenden är densamma som fordonsskattens.

om tv-avgiften svårt att se att den skulle berättiga den avgiftsskyldige till större motprestationer från det offentligas sida än vad exempelvis fordonsskatten berättigar fordonets ägare till. Tv-avgiftens storlek regleras vidare i lagform.[166]

Som sammanfattning kan sägas att gränsdragningen mellan tvångsavgifter och skatter fortfarande är oklar. Den kan inte enbart baseras på lagstiftarens egen klassificering av pålagan.[167] Eftersom det inte finns någon självständig statsrättslig definition av begreppet avgift tvingas man falla tillbaka på kravet på en direkt motprestation från det offentliga. Som ovan har beskrivits leder detta ibland till svåra gränsdragningsfrågor. Förmodligen måste utgångspunkten tas i proportionen mellan den aktuella avgiftens storlek och karaktären av motprestationen som avgiften medför.[168] Frågan om en pålaga utgör en skatt eller en avgift har i statsrättsligt hänseende störst betydelse ifråga om delegationsmöjligheten.[169] Lagstiftaren kan genom att i tveksamma fall avstå från sådan delegation desarmera denna fråga.[170] Så har också skett rörande den särskilda tv-avgiften.

3.6 Utrymmet för kommunal beskattning

Rätten för kommuner att utta skatt följer av RF 1:7. Detta lagrum innebär dock inte någon självständig rätt för kommunerna att anta författningar med dignitet motsvarande skattelag. I RF 8:5 stadgas bl.a. att grunderna för den kommunala beskattningen bestämmes i lag. Riksdagen stiftar således de lagar som reglerar den kommunala beskattningen, medan de enskilda kommunerna fastställer skattesatserna.[171] Den enda kommunala skatten i dagsläget är den som numera regleras i IL och som enligt denna lags 1 kap. 1 § 1 st. benämns *kommunal inkomstskatt.* Enligt 65:3 IL beräknas den kommunala inkomstskatten enligt de skattesatser som gäller i den skattskyldiges hemortskommun. I övrigt har kommunerna ingen möjlighet att påverka utformningen av den kommunala inkomstskatten. Kommunerna har enligt regeringsformen således inte heller någon kompetens att själva införa eller avskaffa skatter.

[166] 7 § lag (1989:41) om tv-avgift.
[167] Detta framhålls i förarbetena till regeringsformen, prop. 1973:90, s. 219–220.
[168] Jfr det ovan refererade namnbytet på avgifterna på bekämpningsmedel och konstgödsel, samt skatter som påminner om licensavgifter.
[169] Prop. 1973:90, s. 219.
[170] Jfr SOU 1972:15, s. 110, Leidhammar, SN 2001, s. 111.
[171] Se Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 89, Strömberg, Normgivningsmakten, s. 92.

Den ursprungliga medeltida svenska statsbildningen, såsom den framträder i Magnus Erikssons Konungabalk, var en förbundsstat bestående av lagmansdömen i kombination med en tämligen svag centralmakt. Efter Gustav Vasas kamerala nyordning på 1500-talet har Sverige utgjort en centralstat. Den direktdemokrati som synes ha utövats i lagmansdömen och häraden ersattes av socken som lokal enhet.[172] Ursprungligen huvudsakligen ett kyrkligt organ fick socken successivt utökade borgerliga befogenheter. Från 1634 års RF och framåt styrdes den statliga förvaltningen genom den länsorganisation som levt kvar till våra dagar.[173] Någon rörelse i riktning mot ett förbundsstatligt styrelseskick har i princip inte förekommit i Sverige. Införandet av 1809 års RF påverkade inte den lokala styrelsen av landet. Däremot fastslogs att det regionala styret skulle utövas av landshövdingar.[174] Att utse generalguvernörer, vilket varit vanligt i de under stormaktstiden erövrade områdena, blev uttryckligen förbjudet.

Kommunalreformen 1862 lade grunden för de moderna, borgerliga kommunerna. Vid denna reform infördes även de s.k. sekundärkommunerna, landstingen, vilka likställs med primärkommunerna ifråga om beskattningsrätt. Medan socknarna i princip endast hade beslutsrätt i ärenden som bemyndigats dem erhöll kommunerna genom reformen generell kompetens och beskattningsrätt.[175] Detta utvidgade lokala självstyre markerades genom att kommunala beslut överklagades genom kommunbesvär, vilka kunde undanröja ett olagligt beslut, men inte medföra något påbud till kommunen.[176] Trots de stora förändringar som skett genom bl.a. kommunsammanslagningar och vidgade kommunala arbetsuppgifter kan grunderna för 1862 års reform fortfarande sägas bestå.

Utmärkande för den svenska kommunmodellen är att kommunernas kompetens överförs från riksdagen ner till kommunerna.[177] Utgångspunkten är således den motsatta jämfört med en federal statsbildning, där förbundsstatens kompetens i regel anses härröra från delstaterna. Den kommunala kompetensen och beskattningsrätten är således beroende av riksdagens förläning av makt. De politiska konflikter som funnits kring den kommunala beskattningen har därför i stor utsträckning

[172] Jfr Eberstein, II:I, s. 673, Sundberg, Kommunalrätt, s. 3.
[173] Jfr Gustafsson, Kommunal självstyrelse, 14.
[174] § 46 1809 års RF. Sundberg, Kommunalrätt, s. 9.
[175] Se t.ex. Eberstein, II:I, s. 692–693, Gustafsson, Kommunal självstyrelse, s. 15, Sundberg, Kommunalrätt, s. 9. En utförligare historik över den svenska kommunalbeskattningens utveckling lämnas av Vogel, Swedish National Legal Report.
[176] Numera benämnd laglighetsprövning, se 10:1 kommunallagen (1991:900).
[177] Jfr Gustafsson, Kommunal självstyrelse, s. 14–15.

utkämpats på riksplanet.[178] Under senare år har denna strid även antagit rättslig form. Ett av de mest kontroversiella inslagen i kommunalbeskattningen är skatteutjämning mellan mer och mindre välbeställda kommuner. Skatteutjämningen är mer än en teknikalitet. Utjämningen kan kopplas till de grundläggande beskattningsprinciperna. Kommunalbeskattningen, vilken avses finansiera de kommunala verksamheterna, har i detta avseende influerats av intresseprincipen.[179] En kommun med begränsade utgifter kan således utta en lägre skatt än en kommun som av olika skäl har högre utgifter. Dessa kan orsakas av en ofördelaktig befolkningsstruktur, men kan även vara följden av en frivilligt vald "större kostym". Skatteutjämning mellan kommunerna kan däremot motiveras med kravet på rättvisa i beskattningen. Det är i första hand geografisk rättvisa som aktualiseras i detta avseende. Den ursprungliga bakgrunden till skatteutjämningen synes ha varit motsättningar mellan jordbruket och andra branscher, vilket uppfattades som orättvisa mellan landsbygd och städer.[180]

Skatteutjämningen har varit föremål för ett par domstolsavgöranden. I det tidigare refererade RÅ 1989 not 42 hade en enskild person ifrågasatt den kommunala skatteutjämningen i en skrivelse till skattemyndigheten.[181] Betydligt mer uppmärksammat är Högsta domstolens avgörande i NJA 1998 s. 656. I detta mål försökte Vellinge kommun genom en civilrättslig talan få staten att utbetala medel som betalats in till staten som kommunalskatt av kommunens innevånare, men som genom skatteutjämningssystemet tagits i anspråk av staten. Skattemyndighetens avräkning av de medel som togs i anspråk för skatteutjämning skulle enligt gällande lagar överklagas till regeringen. Kommunens uppfattning var att skatteutjämningssystemet stred mot regeringsformen. Både tingsrätt och hovrätt fann i målet att allmän domstol var behörig att pröva kommunens talan, medan Högsta domstolen fann att allmän domstol inte hade kompetens att ta upp ett ärende som enligt lagstiftningen skulle prövas av skattemyndigheter och regeringen. Enda möjligheten att överpröva regeringsbeslut var genom resningsansökan hos Regeringsrätten.

En sådan gjordes i RÅ 2000 ref 19 av Täby kommun. Av intresse för utgången i målet var, utöver regeringsformens bestämmelser, även den

[178] En studie över den kommunala beskattningens politiska bakgrund under åren 1920–1936 görs av Andersson i Kommunalskattefrågan under mellankrigstiden.

[179] Jfr Andersson, Kommunalskattefrågan under mellankrigstiden, s. 57.

[180] Andersson, Kommunalskattefrågan under mellankrigstiden, s. 289.

[181] Jfr även RÅ 1990 not 128, vilket rör identiska förhållanden och sökanden som i RÅ 1989 not 42.

europeiska konventionen för kommunalt självstyre.[182] Denna konvention förutsatte att ekonomisk utjämning kunde göras mellan olika kommuner, men att den inte fick göras på så sätt att kommunernas handlingsfrihet inom deras ansvarsområden minskade.[183] Konventionens innehåll kunde dock i sig inte läggas till grund för resning. Ifråga om skatteutjämningens förenlighet med grundlagens regler uttalade Regeringsrätten att den kommunala kompetensen inte var fastlagd i regeringsformen en gång för alla, men att det var riksdagen som hade kompetensen att lagstifta om grunderna för kommunernas organisation och verksamhetsformer samt för den kommunala beskattningen. Stadgandet i RF 1:7 om kommunernas rätt att utta skatt för skötsel av sina uppgifter var enligt Regeringsrätten ett principstadgande som avsiktligt getts en allmän utformning. Regeringsrätten hänvisade till förarbetsuttalanden vid stadgandets tillkomst och framhöll att skatteutjämningssystemet anslutit till en lagstiftningspraxis som utbildats under en lång rad av år. Skatteutjämningssystemet stod därför inte i uppenbar strid med RF 1:7. Regeringsrätten följde således stadgandets förarbeten på ett sätt som tangerar att stå i strid med ordalydelsen. När det uttryckligen står att kommuner får ta ut skatt för skötseln av sina uppgifter tolkar Regeringsrätten detta som att skatt även får tas ut för andra kommuners uppgifter.[184] Det återstår att se om denna typ av konstitutionella kompetenskonflikter som rättsfallen ger uttryck för kommer att bli vanligare i framtiden, i linje med domstolsprövningarnas ökade betydelse i allmänhet.

Det formella utrymmet för kommunal beskattning är, som ovan antytts, vidare än det praktiskt utnyttjade. Fram till 1985 medgavs kommunerna rätt att beskatta juridiska personer och kommunal fastighetsbeskattning fanns fram till 1989.[185] Tidvis var den kommunala fastighetsbeskattningen utformad som en *skogsaccis*.[186] Avsikten med skogsaccisen var att stötta norrlandskommuner och låta dessa behålla skatteintäkter som i annat fall skulle tillfalla de kommuner där skogsbolagen hade sitt säte.[187] Enligt lagen (1923:116) om hundskatt hade landets kommuner rätt att utta hundskatt för de hundar som fanns i kommunen.[188] Skatten bestämdes

[182] Konventionen har, till skillnad från europeiska konventionen om mänskliga rättigheter, inte införlivats i lagform i svensk rätt. Det förutsattes när den antogs att svensk rätt uppfyllde de krav som ställs i konventionen.

[183] Art. 9, 5 p., CETS 122.

[184] Bohlin, Kommunalrättens grunder, s. 140, synes uppfatta stadgandet som att det endast avser den egna kommunens uppgifter.

[185] Se 1 kap. 2 § KL i dess lydelse enligt SFS 1953:400 eller äldre.

[186] Se t.ex. Eberstein, II:II, s. 867 och framåt.

[187] Andersson, Kommunalskattefrågan under mellankrigstiden, s. 21.

[188] Lagen om hundskatt avskaffades genom SFS 1995:1209.

av varje enskild kommun och kunde variera mellan olika delar av kommunen.[189] Kommuner gavs mellan 1919–1945 rätt att utta en särskild avgift vid offentliga nöjestillställningar, i lagtexten benämnd nöjesskatt. Avgiften ersattes sedermera med en nöjesskatt, vars intäkter som huvudregel delades lika mellan stat och kommun.[190]

Till skillnad från den grundlagstadgade kommunala beskattningsrätten, som närmast ter sig som illusorisk, har kommunerna en omfattande kompetens att utta avgifter.[191] Indirekt kan oreglerade kommunala skatter förekomma, i den mening att kommunala pålagor av olika slag som klassificerats som avgifter vid närmare granskning kan visa sig delvis ha karaktären av skatt. I den mån pålagan överstiger vad som behövs för att finansiera den förmån som är kopplad till avgiften kan pålagan utgöra en skatt.[192] Om pålagans nivå överskrider vad som är erforderligt och den således delvis utgör en skatt kan den sägas utgöra en *olaga särbeskattning*.[193] Detta gäller dock enbart för pålagor som omfattas av regeringsformens krav på lagform.

3.7 Intäktsanvändning

Inte heller i övrigt finns några regler i RF som kan inverka på utformningen av beskattningen, om det bortses från portalstadgandet i RF 1:2 1 st. Av detta stycke framgår att den offentliga makten skall utövas med respekt för alla människors lika värde och för den enskildes frihet och värdighet. Emellertid skulle det inte vara helt uteslutet att föreskrifter om *användningen* av skatteintäkterna kunde vara utformade på så sätt att de förutsatte att skatteintäkterna upptogs på ett visst sätt. Skatteförmågeprincipen förutsätts visserligen i allmänhet inte bygga på ett samband mellan offentliga inkomster och utgifter. Intresseprincipen bygger å andra sidan på att det finns ett sådant samband. Om det funnits regler i RF som förutsätter ett samband mellan skatteintäkter och utgifter hade detta indikerat att intresseprincipen influerat lagstiftaren. De närmare föreskrifterna rörande de offentliga utgifterna återfinns i 9 kap. RF.[194] Av

[189] Enligt 4:e § i dess lydelse enligt SFS 1980:516.
[190] K. F. (1945:823) om nöjesskatt.
[191] Se t.ex. Bohlin, Kommunalrättens grunder, s. 150–161, samt Lindquist, Kommunala befogenheter, s. 94–131. Avgifter kan tas ut antingen med stöd av kommunernas generella kompetens eller med stöd av speciallagstiftning.
[192] Se SOU 1990:107, s. 30–31.
[193] SOU 1990:107, s. 30.
[194] Se vidare Holmberg & Stjernquist, Vår författning, s. 164–175, för en närmare beskrivning av finansmakten.

RF 9:2 framgår att riksdagen har beslutanderätt över användningen av offentliga medel. Vidare ansvarar riksdagen enligt RF 9:3 för upprättande av budget. Regeringens roll begränsas i RF 9:6 till att avge förslag till statsbudget, i praktiken nog så viktigt. Det finns emellertid inga regler som kopplar utgiftsanvändningen till vissa skatteintäkter eller vissa skattebetalare. Det finns således inget i regeringsformen som talar för att skatteförmågeprincipen eller intresseprincipen skall användas, lika lite som det inte heller finns något förbud mot användningen av någon av dem, under förutsättning att användningen inte kommer i konflikt med RF 1:2.

3.8 Sammanfattande synpunkter

I detta kapitel har den svenska konstitutionella bakgrunden till beskattningen undersökts. Författningsprövning, dvs. utrönandet av huruvida en föreskrift är förenlig med grundlagen, är i Sverige ett decentraliserat förfarande. Varje domstol och myndighet har formellt kompetens att lagpröva en föreskrift, även om det är ytterst ovanligt i praktiken. Lagprövning kan endast aktualiseras som en del av ett anhängigt mål. Det finns i Sverige, bortsett från lagrådets granskning, ingen möjlighet till abstrakt prövning, dvs. ett generellt ställningstagande till om en föreskrift är grundlagsenlig eller ej.[195] Detta medför att normkontrollen blir beroende av att de fullföljdsberättigade subjekten överklagar domar eller beslut som gått dem emot. Ytterst sätter förvaltningsprocessrättsliga teknikaliteter gränsen för möjligheterna till lagprövning. Som påvisats i undersökningen kan ett subjekt som inte har talerätt i en process inte påkalla lagprövning, oaktat att det förvisso föreligger ett konkret fall som mycket väl kan beröra den enskilde.

De författningsmässiga gränserna sätts dels av de materiella reglerna i rättighetskatalogen, dels av de formella kompetensreglerna i regeringsformens åttonde kapitel. Rättighetskatalogen fokuserar huvudsakligen på politiska friheter, vilka har en begränsad inverkan på skattesystemet. Uppmärksammas bör emellertid att den avgiftsuppbörd som skatteväsendet utför åt de registrerade trossamfunden kan ses som tveksam ur ett konstitutionellt perspektiv.

Skatteregler torde dock i första hand kunna komma i konflikt med rätten till ersättning vid expropriation enligt RF 2:18 och rätten att driva

[195] Det bör framhållas att detta förhållande absolut inte är unikt för Sverige. EG-domstolens förhandsavgörande får endast lämnas i konkreta fall. Jfr C-343/90 *Manuel José Lourenço Dias v Director da Alfândega do Porto* [1992] ECR I-04673, där domstolen avvisade ett antal frågor som den nationella domstolen ställt på den grund att de saknade anknytning till den aktuella tvisten.

näring enligt RF 2:20. I rättspraxis har dessa stadganden hittills fått begränsad betydelse. Till rättighetskatalogen hör även förbudet mot retroaktiv skattelag till nackdel för den enskilde i RF 2:10. Detta stadgande har utformats som en rent formell regel som anknyter till den av lagstiftaren valda tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Problem tillstöter i de fall då denna tidpunkt inte klart framgår av lagtexten. Den formella karaktären av stadgandet medför att retroaktiva effekter till nackdel för den enskilde mycket väl kan förekomma i praktiken.

Av avgjort större betydelse för beskattningen är legalitetsprincipen i RF 8:3. Som principen kommer till uttryck i lagtexten framstår den som en kompetensregel som utesluter skatterättslig normgivning på lägre nivå än riksdagen. Sin huvudsakliga betydelse får principen dock på en rättstillämpningsnivå, där den förhindrar att skattemyndighet eller domstol ålägger en enskild skatt utan stöd i lag. I rättspraxis har legalitetsprincipen fått störst betydelse när skattskyldigheten utökats i förhållande till lagtexten genom normgivning på lägre nivå. Traditionellt har som motiv för principen anförts ökad förutsebarhet och rättssäkerhet, men som visats i studien är dessa argument ganska svaga. Istället bör legalitetsprincipen kopplas till det demokratiska samhällsstyret.

Praktiskt sett är regeringsformens inverkan på beskattningen huvudsakligen av formell art. Den svenska grundlagen innehåller i princip inga materiella regler som närmare påverkar utformningen av beskattningen.

Vidare har den statsrättsliga avgränsningen mellan skatter och andra pålagor diskuterats. Traditionellt uppfattas en skatt vara en pålaga som inte berättigar till någon motprestation, medan en avgift berättigar den betalande till något. Flera pålagor som av lagstiftaren benämnts som avgifter har i rättspraxis befunnits utgöra skatter. De huvudsakliga konsekvenserna av en sådan omklassificering är frånvaron av delegationsmöjligheter av normgivningskompetensen från riksdag till regering.

Kommunernas rätt att ta ut skatt för att bekosta sina uppgifter följer av regeringsformen, men denna kompetens begränsas i princip till att avse skattesatsen. Grunderna för den kommunala beskattningen fastslås av riksdagen. I Sverige med dess centralstatliga uppbyggnad synes kommunernas kompetens snarast emanera från riksdagen, till skillnad från länder med en mer federal uppbyggnad. Avsaknaden av tydlig maktdelning i regeringsformen mellan riksdag och kommuner har på senare år lett till inflammerade meningsmotsättningar, t.ex. ifråga om den kommunala skatteutjämningen.

4 Skatteförmågeprincipen i svensk rätt

4.1 Inledning

Före skattereformen i början av 1990-talet fanns flera möjligheter till skattelindring vid nedsatt skatteförmåga. Detaljerade regler för dessa skattelindringar gavs i kommunalskattelagens anvisningar och riksskatteverkets rekommendationsprodukter. Dessa regler samt praxis rörande reglernas tillämpning undersöks i ett delavsnitt.

Vidare undersöks i kapitlet om det finns något rättsligt stöd för en materiel prövning av enskilda skatteregler. I detta avsnitt analyseras rättsfall där domstolar på olika grunder har avstått från att påföra den skattskyldige skatt. Avsikten är att utröna om det finns stöd för att skatteförmågeprincipen har använts i rättspraxis som motiv för att underlåta eller lindra beskattning.

Som tidigare beskrivits används termen skatteförmågeprincipen som beteckning på olika, ibland motstridiga, normativa teorier om skattesystemets utformning. Syftet med detta kapitel är att beskriva det inflytande olika uttolkningar av principen haft på utformningen av de svenska inkomstskattereglerna och dess tillämpning i rättspraxis. Utvecklingen av det svenska inkomstskattesystemet under 1900-talet och motiven bakom denna utveckling är ett ämne som är väl ventilerat i svensk skatterättslig doktrin, vilket medför att framställningen kan hållas förhållandevis kort. Vidare ligger det utanför studiens syfte att undersöka det *inkomstbegrepp* som legat till grund för inkomstbeskattningens utformning. Att underlåta beskattning p.g.a. bristande skatteförmåga förutsätter att den aktuella inkomsten är skattepliktig. Det är dock en i doktrinen allmänt hävdad uppfattning att något entydigt teoretiskt skattebegrepp som legat till grund för skattelagstiftningen inte kan utkristalliseras.[1]

Tidigare fanns konkreta lagstöd för att tillämpa principen vid t.ex. låga inkomster eller sjukdom. Dessa regler och rättsfall rörande dess tillämp-

[1] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 159, Melz, Kapitalvinstbeskattningens problem, s. 29.

ning undersöks i ett delavsnitt. Vidare har tidvis även funnits möjligheter till *anstånd* med betalning av skatt vid nedsatt skatteförmåga.

I svensk skatterätt finns flera exempel på regionala skattelättnader, vilka delvis kan ses som motiverade av de högre levnadskostnader som föreligger i dessa delar av landet och som därmed kan ses som ett utflöde av den subjektiva skatteförmågeprincipen. Sådana regionala skattelättnader finns ifråga om arbetsgivar- och egenavgifter, elskatt samt fordonsskatt.[2] Kopplingen till den individuella skatteförmågan är givetvis dock högst medelbar.[3] Vidare är den geografiska avgränsningen för dessa tre skattelättnader olika formulerad i de tre ifrågavarande författningarna.

Det bör även nämnas att det förekommer lagrum där transaktioner som svårligen kan påstås medföra skatteförmåga beskattas. Så är fallet med förmånsbeskattningen av förbjudna lån enligt 11:45 IL. Eftersom lånet skall betalas tillbaka till bolaget föreligger rimligen ingen skatteförmåga. Ändock skall lånesumman beskattas.

4.1.1 Utformningen av inkomstskattesystemet

Införandet av 1928 års kommunalskattelag markerar det moderna skattesystemets födelse i Sverige. Skatteförmågeprincipen var emellertid endast en av flera konkurrerande normativa principer som övade inflytande över lagstiftningen. Avgränsningen av de skattepliktiga inkomsterna gjordes i första hand enligt källteorin, vilket medförde att endast varaktiga inkomstkällor bedömdes som skattepliktiga.[4] Enligt den ursprungliga versionen av kommunalskattelagen beskattades kapitalvinster endast i begränsad utsträckning, eftersom sådana vinster inte ansågs utgöra varaktiga inkomstkällor. Som Melz framhåller låg förmodligen även praktiska skäl bakom skattefriheten för kapitalvinster. Oavsett vilka motiv som fanns bakom skattebefrielsen visar exemplet att skatteförmågeprincipen inte till fullo genomsyrade utformningen av 1928 års KL. När beskattning av kapitalvinster vid fastighetsförsäljningar infördes motiverades detta bl.a. med att undantaget från beskattning stred mot skatteförmågeprincipen.[5]

Utformningen av kommunalskattelagen efter källprincipen medförde således att skatteförmågeprincipens *positiva* sida inte kom att förverkli-

[2] Lag (2001:1170) om utvidgning av de särskilda avdragen enligt socialavgiftslagen (2000:980), 11:3, 11: 4 LSE samt 2:11 VSL och bilaga 1 till VSL.

[3] Skatteförmågeprincipens betydelse för de indirekta skatterna kommer att diskuteras i kap. 8.

[4] Se t.ex. Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 158–159.

[5] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 167, Melz, Kapitalvinstbeskattningens problem, s. 31.

gas. Skatt uttogs inte alltid när skatteförmåga förelåg. Utformningen av kommunalskattelagen influerades dock av uppfattningen om skatteförmågeprincipens negativa sida, dvs. avsaknad av skatteförmåga borde föranleda att beskattning uteblir. Skatteförmågeprincipen kan sägas ha påverkat skattesystemets utformning på två sätt. Som konstaterats ovan har kommunalskattelagen innehållit möjligheter till individuella avdrag vid nedsatt skatteförmåga. Vidare bygger inkomstbeskattning på en generell, om än numera kringskuren, avdragsrätt för kostnader för inkomsternas förvärvande.[6] Detta kan definieras som en *nettoprincip*.[7] Ursprungligen motiverades nettoprincipen med att det är den verkliga skatteförmågan som skall utgöra underlag för beskattning.[8] Nettoprincipen har dock kommit att urholkas vid beskattning av fysiska personer genom avdragsbegränsningar. För flertalet avdrag i inkomstslaget tjänst samt för förvaltningsutgifter i inkomstslaget kapital gäller att de endast får dras av till den del de överstiger 1 000 kr.[9] Resor till och från arbetsplatsen får dras i den mån de uppgår till mer än 7 000 kr.[10] Det har ifrågasatts om inte avdragsbegränsningarna i kombination med svårigheter att få olika avdrag tillåtna medför att inkomstbeskattningen istället framstår som en bruttobeskattning för många skattskyldiga fysiska personer.[11] I inkomstslaget kapital leder avdragsrätten för räntor till motsatt resultat, även kostnader som inte varit nödvändiga för intäkternas förvärvande är avdragsgilla.[12]

Nettoprincipen får numera anses ha sin huvudsakliga betydelse inom företagsbeskattningen. Det saknas i inkomstslaget näringsverksamhet, bortsett från kostnader för representation, uttryckliga avdragsbegränsningar.[13] Inom företagsbeskattningens område har dock skatteförmågeprincipen fått begränsad betydelse som motivnorm.[14] Företagsekonomiska teorier har tagit överhanden vid utformandet av reglerna för värdering av varulager och inventarier.[15] Önskan om en korrekt värdering av tillgången tar då överhanden framför skatteförmågeprincipen. Dessa avsteg från principens negativa sida framstår ofta som pedagogiskt svårförklarliga för

[6] Numera 12:1, 16:1 och 42:1 2 st. IL.
[7] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 170.
[8] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 171.
[9] Numera 12:2 och 42:6 IL.
[10] I doktrinen finns olika uppfattningar om arbetsplatsresorna är kostnader för intäkternas förvärvande eller privata levnadskostnader. Se Olsson, SvSkT 2004, s. 214, för referenser.
[11] Påhlsson, Levnadskostnader, s. 48.
[12] 42:1 2 st. IL.
[13] 16:2 IL.
[14] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 172, Thorell, Skattelag och affärssed, s. 185.
[15] Se Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 172, Thorell, Skattelag och affärssed, s. 186.

de enskilda skattskyldiga. De kan uppfatta situationen som att de betalar skatt i förtid på den inkomst som används för anskaffande av ett inventarium. Vidare sker avsteg från skatteförmågeprincipens positiva sida genom de resultatregleringsmöjligheter som numera i huvudsak ges i form av periodiseringsfonder och expansionsfonder. Möjligen kan man se dessa avsteg från principen om beskattningsårets slutenhet som ett uttryck för tanken om skatteförmåga över tiden. Det leder utanför syftet med framställningen att diskutera hur skatteförmåga bör mätas inom företagsbeskattningen, det är tillräckligt att med Thorell konstatera att skatteförmågeprincipen endast i begränsad utsträckning är tillämplig vid rörelsebeskattningen.[16] Dessutom är inkomstslaget näringsverksamhet i inkomstskattelagen vidare än vad kommunalskattelagens inkomstslag rörelse var, vilket medför att avdragsrätt kan medges för kostnader som inte har varit nödvändiga för intäkternas förvärvande.[17]

Det kan förekomma inkomster eller andra förmögenhetsöverföringar som avsiktligt eller oavsiktligt från lagstiftarens sida undgår beskattning. Inkomster som är skattefria enligt inkomstskattesystemet kan vara skattepliktigt enligt andra skatteförfattningar, t.ex. för lotteriskatt. Ett flertal inkomster som medför någon form av skatteförmåga hos mottagaren är emellertid inte skattepliktiga enligt inkomstskattelagen. Motiven för skattefriheten varierar.[18] Derivativa fång som arv, gåva och bodelning kan inte placeras in under något av inkomstslagen och skulle vara skattefria även utan uttryckligt lagstöd.[19] Samma förhållande gäller stipendier som inte utges som ersättning för utfört arbete.[20] Kontrollsvårigheter ligger bakom skattefriheten för bär och svampplockning upp till 5 000 kr.[21] Praktiska skäl är orsaken till att olika offentliga bidrag är skattefria. Hade de varit skattepliktiga hade den beloppsmässiga nivån fått höjas i motsvarande mån. Politiska motiv ligger bakom skattefriheten för sänkta hyror vid självförvaltning.[22] Flertalet av de skattefria intäkterna medför ökad skatteförmåga hos mottagaren.

[16] Thorell, Skattelag och affärssed, s. 186. För en diskussion kring hur skatteförmåga bör mätas i företag med bokföringsmässig resultatberäkning hänvisas till Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 172–173, Melz, Kapitalvinstbeskattningens problem, s. 35–36, samt Thorell, Skattelag och affärssed, s. 184–186.

[17] 13:1 2 st., 13:2 IL.

[18] Se vidare Lodin, m.fl., s. 66–79.

[19] 8:2 IL.

[20] 8:5 IL.

[21] 8:28 IL.

[22] 8:21 IL.

4.1.2 Avdrag för nedsatt skatteförmåga

1. Redan före 1928 års kommunalskattelag hade lagstiftaren försökt implementera skatteförmågeprincipen i skattelagstiftningen genom möjligheter till särskilda avdrag när skatteförmåga saknades. Sådana avdrag har förekommit i olika varianter.

Genom särskilda *ortsavdrag* försökte lagstiftaren från 1919 och framåt undanta den skattskyldiges existensminimum från beskattning.[23] Utöver den skattskyldiges eget existensminimum, vilket skattebefriades genom ett *grundavdrag*, undantogs övriga familjemedlemmar genom ett *familjeavdrag*. Den närmare kopplingen till det faktiska existensminimumet var dock vag.[24] Ortsavdragen transformerades sedermera till generella grundavdrag. I samband med skattereformen fick dessa en fördelningspolitisk profil. Denna medförde att grundavdraget är högst i de inkomstklasser där man antar att låginkomsttagare och deltidsanställda återfinns. Grundavdraget bidrar till att ge inkomstbeskattningen en kraftigare progression än vad skatteskalorna vid en första anblick kan ge intryck av. Inte ens när det är som högst når dock grundavdraget upp till existensminimum för en enskild individ. Det sker inte heller någon korrigering p.g.a. familjeförhållanden. Gunnarsson framhåller ändå att skatteförmågeprincipen har legat till grund för grundavdragets utformning.[25]

Alternativt till orts- och grundavdragen förekom under lång tid möjligheter till individuellt prövade avdrag. Dessa benämndes ursprungligen avdrag för *ömmande omständigheter*, men kom sedermera i kommunalskattelagen att benämnas som avdrag för *nedsatt skatteförmåga*.[26] Avdraget för ömmande omständigheter, med vilket avsågs bl.a. långvarig sjukdom, olyckshändelse och ålderdom, kunde medges efter en skälighetsprövning, baserad på personlig kännedom om det enskilda fallet.[27] En sådan prövning ansågs endast kunna utföras av beskattningsnämnderna och förvaltningsdomstolarna kunde bara legalitetspröva avdragen.

Kommunalskattelagen innehöll tre möjligheter till skattelindring p.g.a. nedsatt skatteförmåga, vilka var föremål för ständiga omarbetningar. Om skatteförmågan varit *väsentligen nedsatt* till följd av långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom, underhåll till andra närstående än barn för vilka den skattskyldige fick barnbidrag eller annan jämförlig omständighet kunde den skattskyldige utöver orts- eller grundavdraget beviljas ett

[23] Se Eberstein, I, s. 259–262, Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 186–187.
[24] Se Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 186–187.
[25] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 187.
[26] 17 § 2 mom. K. F. (1928:373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, 50 § 2 mom. KL.
[27] Se Eberstein I, s. 263–264.

särskilt efter omständigheterna avpassat avdrag.[28] Detta avdrag begränsades av ett maximibelopp, vilket i sin sista utformning uppgick 10 000 kr.[29]

Vidare kunde en skattskyldig från början av 1950-talet och framåt medges avdrag för nedsatt skatteförmåga om den skattskyldiges inkomst efter avdrag för på den belöpande skatt p.g.a. nedsatt arbetsförmåga, långvarig oförvållad arbetslöshet, stor försörjningsbörda eller annan därmed jämförlig omständighet understigit vad som behövdes för att uppnå *existensminimum* för sig själv och sin familj.[30] Av anvisningarna framgick bl.a. att med existensminimum avsågs särskilda i anvisningarna fastslagna minimibelopp relaterade till konsumentprisindex.

Även skattskyldiga vars inkomster helt eller delvis utgjorts av *folkpension* var, under förutsättning att särskilda omständigheter inte föranledde annat, berättigade till avdrag för nedsatt skatteförmåga.[31]

Lagreglerna kompletterades dels med anvisningar i kommunalskattelagen, dels med Riksskatteverkets rekommendationsprodukter. Det kan ur dessa rättskällor i kombination med rättspraxis framvaskas en negativ skatteförmågeprincip som den tedde sig i svensk skatterätt före skattereformen 1991.

2. Möjligheten till avdrag enligt KL 50 § 2 mom. 2 st. stod som nämnts öppen för skattskyldiga vars skatteförmåga till följd av långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom, underhåll till andra närstående än barn för vilka den skattskyldige fick barnbidrag eller annan jämförlig omständighet *väsentligt* minskat. Några närmare preciseringar av lagrummet fanns inte i kommunalskattelagens anvisningar. Riksskatteverket rekommendationer lämnade preciseringar ifråga om vad som utgjorde väsentligen nedsatt skatteförmåga p.g.a. sjukdom.[32] Avdragsmöjligheten kunde användas i kombination med avdraget för nedsatt skatteförmåga för pensionärer. Riksskatteverket framhöll i rekommendationen att skatteförmågan endast kunde anses vara väsentligen nedsatt om den skattskyldige haft stora merkostnader.[33] Avdrag borde inte medges endast därför att inkomsten varit låg.

Enligt RSV borde vidare, vilket ifråga om övriga avdragsmöjligheter enligt KL 50 § 2 mom. uttryckligen angavs i kommunalskattelagens anvis-

[28] 50 § 2 mom. 2 st. KL.

[29] 50 § 2 mom. 2 st. KL i dess lydelse enligt SFS 1986:1113.

[30] 50 § 2 mom. 3 st. KL.

[31] Den närmare formuleringen av denna avdragsmöjlighet varierade något under åren från "vars inkomst helt eller till huvudsaklig del utgjorts av folkpension" (SFS 1951:422) till "vars inkomst till icke obetydlig del utgjorts av folkpension" (SFS 1986:1113).

[32] Den sista versionen var RSV Dt 1990:26.

[33] I RSV Dt 1990:26 angavs dessa till minst 1 000 kr.

ningar, hänsyn även tas till förmögenhet. RSV rekommenderade i detta avseende att reglerna om reducering av avdrag för nedsatt skatteförmåga vid folkpension tillämpades.[34] Denna rekommendation synes dock inte ha följts av domstolarna. I RÅ83 1:80 beviljades den skattskyldige avdrag med 4 000 kr. efter en skälighetsbedömning av Regeringsrätten, trots att en beräkning enligt rekommendationerna endast skulle ge ett avdrag på 1 000 kr. Rättsfallet RRK K77 1:28 rörde en handikappad ung man som hade en viss förmögenhet i form av banktillgodohavande. Kammarrätten fann, utan någon hänvisning till Riksskatteverkets föreskrifter, att sparkapitalet med hänsyn till att mannen inte kunde förväntas arbeta i framtiden utgjorde en ekonomisk garanti under resten av livstiden och därför inte skulle medföra reducering av avdraget.[35] I rättsfallen RRK K72 1:27 och RRK K77 1:9 vägrades de skattskyldiga avdrag efter att ha givit gåvor till barn och barnbarn, respektive lyft bankmedel för privat konsumtion.

Riksskatteverket ansåg att det företrädesvis var handikappade och personer med kroniska sjukdomar som kunde komma att åtnjuta avdragen. Som sjukdomskostnader räknades endast sådana som dels inte ombesörjdes genom sjukvårdsförsäkring eller socialtjänst, dels översteg vad som betecknades som "normala" utgifter för läkarvård, medicin och dylikt. För merkostnader p.g.a. specialkost lämnades särskilda schablonvärden. Av det kortfattade notismålet RÅ80 Aa 193 synes följa att även inköp av kläder p.g.a. viktminskning berättigade till avdrag. Kammarrätten antog i rättsfallet RRK K76 1:63 inställningen att merkostnader p.g.a. handikapp inte med automatik medförde väsentligen nedsatt skatteförmåga. Målet rörde en dövstum person som haft merutgifter för resor och anlitande av tolk.

Utöver taxerad inkomst medräknades enligt rekommendationerna vissa skattefria ersättningar, t.ex. gruppsjukförsäkringar och vissa livräntor, till inkomsten tillsammans med inkomster som enligt skatteregler eller dubbelbeskattningsavtal inte beskattades i landet. I rättsfallet RÅ77 Aa 229 prövades dels huruvida en livränta utbetalad av finländska staten var skattepliktig inkomst i Sverige, dels om skatteplikten i så fall skulle reduceras med stöd av dåvarande KL 32 § 2 mom.[36] Regeringsrätten fann att livräntan inte omfattades av källstatsbestämmelser i dubbelbeskattningsavtalet och således principiellt var skattepliktig i Sverige. Den utgjorde inte en skattefri invaliditetsersättning. Inte heller utgjorde livräntan en sådan försäkringsersättning som delvis var skattefri enligt KL 32 § 2 mom.

[34] Se t.ex. RSV Dt 1990:26, st. 4. Se avs. 4 nedan.

[35] Jfr RRK R79 1:23 i avs. 4 nedan. I detta rättsfall fann Regeringsrätten, trots att i det närmaste likartade omständigheter förelåg, att reducering av avdraget skulle ske.

[36] Skatteplikten för livräntor reducerades enligt detta lagrum, numera 11:37 IL, beroende på den skattskyldiges ålder.

Regeringsrättens resonemang synes utgå från att livräntan, om den bedömts vara skattefri, inte skulle läggas till den skattskyldiges övriga inkomster och nedsatt skatteförmåga således kunde vara för handen. Utslaget tyder därför på att uttalandena i rekommendationen bör tas med försiktighet.

Oklarhet tycks ha förelegat om en näringsidkares resultatreglerande åtgärder vid bokslut eller deklaration skulle beaktas. I RÅ82 Aa 107 verkar underinstanserna ha utgått från att man kunde bortse från resultatreglerande åtgärder om det ekonomiska utfallet varit större utan dessa. Regeringsrätten tog inte ställning i frågan.

3. Avdrag för nedsatt skatteförmåga då inkomsten understigit existensminimum enligt 50 § KL 2 mom. 3 st. relaterades till särskilda *normalbelopp*, vilka framgick av anvisningarna till 50 § KL. I den sista versionen av anvisningarna uppgick normalbeloppen till 22 900 kr för ensamstående, 37 900 kr för sammanlevande makar samt 14 900 kr för barn multiplicerat med ett jämförelsetal baserat på konsumentprisindex.[37] Av anvisningarna framkom vidare att avdragsmöjligheten i första hand var avsedd för skattskyldiga med inkomster i inkomstslaget tjänst. Det framhölls särskilt att vikt skulle läggas vid en uppskattning av inkomstförhållanden, särskilt avseende naturförmåner och värderingen av dessa.

Som tidigare anmärkts krävdes som förutsättning för avdrag att orsaken till den nedsatta skatteförmågan var nedsatt arbetsförmåga, långvarig oförvållad arbetslöshet, stor försörjningsbörda eller annan därmed jämförlig omständighet.[38] Av kommunalskattelagens anvisningar framgick att nedsatt arbetsförmåga normalt förelåg även om den skattskyldige på grund av arbetsskygghet, missanpassning eller andra psykiska skäl hade svårt att förvärva normal arbetsinkomst. RSV rekommenderade i sina anvisningar att en skattskyldig som medvetet begränsat sin arbetsinkomst trots att normal arbetsförmåga förelåg inte borde medges avdrag för existensminimum.[39] En sådan situation torde väl närmast motsvara vad man i allmänt språkbruk benämner som arbetsskygghet. Vidare lade RSV särskild vikt vid att nedsatt arbetsförmåga styrktes t.ex. genom intyg från läkare eller tjänsteman inom socialvården.[40]

Med långvarig ofrivillig arbetslöshet avsågs enligt RSV arbetslöshet under tre eller fyra månader i huvudsak obruten följd.[41] Även om den

[37] SFS 1987:1303. Efter omräkning uppgick normalbeloppen till 28 300 kr, 49 000 kr respektive 18 100 kr, se RSFS 1989:22.
[38] 50 § KL 2 mom. 3 st.
[39] RSV Du 1987:10, st. 3.3.
[40] RSV Du 1987:10, st. 3.3.1.
[41] RSV Du 1987:10, st. 3.3.2. Om en arbetslöshetsperiod på tre månader skulle betraktas som långvarig efter 1990-talets erfarenheter är en intressant fråga.

arbetslöse genomgick arbetsmarknadsutbildning under tiden räknades detta som långvarig arbetslöshet. Däremot påverkade givetvis inkomster från arbetslöshetskassa, arbetsmarknadsstöd eller ersättning vid arbetsmarknadsutbildning bedömningen huruvida förutsättningarna för avdrag var uppfyllda.

Som stor försörjningsbörda borde enligt RSV bedömas om den skattskyldige försörjde tre eller flera barn.[42] Vidare kunde stor försörjningsbörda vara för handen om den skattskyldige var ensamstående med ett barn som hade behov av ständig tillsyn och vård. Ett fall där samboende föräldrar haft ett sjukt barn, vars sjukdom medfört ökade kostnader, har dock ansetts falla in under 50 § KL 2 mom. 2 st., dvs. skattskyldigheten var väsentligen nedsatt till följd av långvarig sjukdom.[43]

Avdrag för existensminimum kunde inte medges om den skattskyldige ägde tillgångar. Enligt anvisningarna till 50 § KL skulle härvid bortses från husgeråd, möbler, kläder, arbetsredskap och mindre bostäder. I rättsfallet RÅ 1987 ref 124 befanns emellertid banktillgodohavanden på c:a 9 000 kr vara tillräckligt för att utesluta avdragsrätt.

Någon närmare samordning med övriga delar av välfärdssystemet fanns inte. Avgörande för att avdragsmöjligheten vid existensminimum kom att avskaffas var den bristande samordningen med socialbidragen.[44] Av lagtexten framgick endast att avdrag kunde medges om den skattskyldiges *inkomst* understeg vad som behövdes till underhåll. I RÅ 1989 ref 1 prövades om skattefritt socialbidrag utgjorde inkomst som påverkade rätten till avdrag. Kammarrätten, vars dom fastställdes av Regeringsrätten, fann med hänvisning till RSV:s rekommendationer och ett yttrande av verket att socialbidrag skulle ses som en inkomst som påverkade avdraget. Skattelindringen vid existensminimum upprätthölls i praktiken ofta genom nedsättning av preliminärskatten. Detta ledde i många fall till att den skattskyldige påfördes kvarskatt, om det under beskattningsåret utbetalats större socialbidrag än vad som förutsatts vid tidpunkten för jämkningsbeslutet.[45]

4. Enligt 50 § 2 mom. 4 st. var en skattskyldig, vars inkomst till icke obetydlig del utgjordes av folkpension, berättigad till avdrag för nedsatt skatteförmåga, om inte särskilda omständigheter föranledde annat. Till skillnad från de tidigare studerade avdragsmöjligheterna, där avdrag kunde medges om förutsättningarna var uppfyllda, var utgångspunkten för avdrags-

[42] RSV Du 1987:10, st. 3.3.3.
[43] RÅ83 1:80.
[44] Se SOU 1989:33, del III, s. 159–160, samt Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 188.
[45] En sådan situation var för handen i RÅ 1989 ref 122, i vilket den enskilde beviljades socialbidrag för att täcka en kvarskatteskuld.

möjligheten vid folkpension således att avdrag beviljades om särskilda omständigheter inte föranledde annat. Avdragsmöjligheten framstår då i det närmaste som ett schablonavdrag, jämförbart med det särskilda grundavdrag folkpensionärer som fram till 2003 års taxering kunde beviljas enligt 63:6 IL. Kriterierna för avdragsrätt var likartade, en förutsättning för avdrag var att pensionen uppgick till minst 6 000 kr eller till en femtedel av den sammanräknade inkomsten.[46] Avdraget reducerades vid högre inkomster.[47] Vidare skulle en särskild jämkning av avdraget göras för skattepliktig förmögenhet överstigande ett visst belopp.[48] Jämkningen motsvarade 10 % av den skattepliktiga förmögenheten. Särskilda förmånliga värderingsgrunder fanns för en- eller tvåfamiljsbostäder, baserade på skillnaden mellan taxeringsvärdet och lånen på fastigheten. Till dessa bostäder hänfördes även mindre jordbruk, vilket medförde ett antal tvister avseende vilka jordbruk som var hänförlig till kategorin mindre jordbruk.[49]

Trots att i första hand den taxerade inkomsten skulle ligga till grund för bedömningen av den skattskyldiges inkomstförhållanden var inkomstbegreppet ingalunda klart. Behandlingen av retroaktivt utbetalad pension var föremål för regeringsrättens prövning i RRK R73 1:6. Den retroaktivt utbetalade pensionen hade återkrävts av socialnämnden som ersättning för erhållen socialhjälp för de år den retroaktiva pensionen avsåg. Regeringsrätten fann att hänsyn skulle tas till att pensionsutbetalningen avsåg flera år. Den skattskyldiges avdrag höjdes i motsvarande mån. Ett liknande mål är kammarrättsavgörandet RRK K76 1:6, där den skattskyldige använt en retroaktiv pensionsutbetalning för att återbetala ett lån som konsumerats under den tid som den retroaktiva utbetalningen avsåg. Vidare beaktades i RRK R73 1:56 att den skattskyldiges inkomster delvis bestod av en familjepension som utbetalades som ett engångsbelopp. Retroaktivt utbetalade pensioner var för handen även i rättsfallen RÅ77 Aa 129 och RÅ80 Aa 36. I äldre rekommendationsprodukter framhölls att retroaktiva ersättningar "i vissa fall" borde särskilt beaktas vid avdragsberäkningen. Inkomster högre än 15 000 kr fick dock inte frånräknas från beskattningsårets inkomst även om de utgjorde retroaktiva inkomster för föregående år.[50] I den sist utkomna rekommendationsprodukten rörande avdraget för nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer rekommenderade RSV att retroaktiv utbetalade pensioner och liknande inkomster frånräk-

[46] Anv. 2 p., 1 st., 50 § KL.
[47] Anv. 2 p., 2–3 st., 50 § KL.
[48] Anv. 2 p., 4 st., 50 § KL. Detta belopp var i stadgandets sista version 100 000 kr.
[49] Se t.ex. RRK K75 1:38, RÅ78 1:46, RÅ82 Aa 6.
[50] Se t.ex. RSV Dt 1977:15, 4.5.

nades till fullo, medan andra inkomster begränsades till 15 000 kr.[51] I rättsfallet RRK R73 1:6 hade den skatteskyldige yrkat på att ett belopp överstigande 15 000 kr skulle frånräknas som retroaktivt utbetalad pension, men beviljades av de olika instanserna endast 11 500 kr. 15 000-kronorsgränsen ställdes således inte på sin spets i detta mål.

Sidoinkomster medförde som ovan nämnt i normalfallet reducering av avdraget. Några atypiska inkomster har dock i praxis bedömts inte böra påverka avdragets storlek. I EMR K74 1:1 befanns ett ej skattepliktigt avgångsvederlag från en arbetsmarknadsförsäkring inte utgöra sådan sidoinkomst som medförde reducering av avdraget. RÅ81 1:5 rörde västtysk ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse. Denna ersättning var enligt en särskild förordning undantagen från svensk beskattning. Länsskatterätten uppfattade emellertid ersättningen som en inkomst som genom ett särskilt avtal undantogs från beskattning i Sverige. Sådan inkomst skulle bedömas som skattepliktig inkomst.[52] Överinstanserna fann dock att den skattefria ersättningen, vilken även var undantagen från beskattning i dåvarande Västtyskland, inte skulle påverka beräkningen av avdraget. Annorlunda utgång fick RRK K72 1:70, vilket rörde uttag från ett skogskonto, föranlett av ett arvskifte. I underinstansen beräknades avdraget med utgångspunkt i att medlen på skogskontot räknades som skattepliktiga inkomster de år de avsätts till kontot. Således uppfattades uttaget från skogskontot som en retroaktiv inkomst, vilken kunde fördelas över de år den avsåg. Kammarrätten fann emellertid att uttaget skulle bedömas som en skattepliktig intäkt det år det gjorts.[53]

Ovan har konstaterats att hänsyn skulle tas till den skattskyldiges eventuella förmögenhet. Reglerna var mer fördelaktiga för den skattskyldige jämfört med reglerna för avdrag vid existensminimum. Detta förhållande illustreras av RRK K74 1:62. Rättsfallet rörde en förtidspensionär med fyra minderåriga barn. Förutsättningar fanns således för avdrag både för existensminimum och för folkpension. Emellertid innehade den skattskyldige en viss förmögenhet, huvudsakligen i form av en fastighet. Detta uteslöt tillämpning av regeln om existensminimum. Förmögenheten var emellertid lägre än den då av RSV rekommenderade gränsen vid 50 000 kr. Avdrag för folkpension kunde således medges.

RRK R79 1:23 rörde en förståndshandikappad man som bodde kostnadsfritt hos sina föräldrar. Därigenom hade det uppstått en viss förmögenhet för mannen. Regeringsrätten fann ingen anledning att avvika från

[51] Se RSV Dt 1990:7, 5.2.
[52] Se t.ex. RSV Dt 1977:15, 4.3.
[53] Jfr numera 21:37 IL.

de beräkningsgrunder för reducering av avdraget som fanns i Riksskatteverkets anvisningar.

Makars förmögenhet räknades samman enligt reglerna för statlig förmögenhetsskatt. Sambeskattning skall dock inte ske om makarna inte levt tillsammans under beskattningsåret.[54] I rättsfallet RRK K78 1:32 fann kammarrätten att denna regel skulle tillämpas även om makarna levt åtskilda p.g.a. den ene maken var intagen på vårdhem. Endast makens egen förmögenhet skulle då ligga till grund för bedömning av avdragsrätten och denna var så låg att avdraget inte påverkades.

Reducering av avdraget gjordes inte i RRK K79 1:44 när den skattepliktiga förmögenheten understeg gränsen efter att de skattskyldiga skänkt 100 000 kr till sina barn.

5. Kommunalskattelagens avdragsmöjligheter för nedsatt skatteförmåga uppvisar endast en indirekt koppling till skatteförmågeprincipen. De tre avdragsmöjligheterna, för väsentligen nedsatt skatteförmåga, för existensminimum och vid pension reglerades förhållandevis detaljerat i lagtext och anvisningar. Dessa rättskällor kompletterades med detaljerade rekommendationer från Riksskatteverket. Rekommendationerna synes ha haft mycket stort genomslag i rättstillämpningen, särskilt i underinstanserna. Som exempel på rättsfall där domstolarna tillmätt rekommendationerna stor auktoritet kan lämnas RRK K73 1:54, RRK K74 1:81, RRK K75 1:38, RRK R79 1:23, RÅ82 Aa 6, RÅ 1987 ref 124 samt RÅ 1989 ref 1. Domstolarna har dock i flera mål utan hänvisningar till rekommendationerna gjort skälighetsbedömningar eller uttryckligen avvikit från rekommendationerna. Exempel på sådana mål är RRK K73 1:56, RRK K77 1:28, RÅ83 1:80 och RÅ80 Aa 193.

Medan avdraget för folkpension i det närmaste framstår som ett schablonavdrag prövades avdragen för väsentligen nedsatt skatteförmåga och existensminimum individuellt, låt vara efter detaljerade anvisningar i lagtext och rekommendationer. Väsentligt nedsatt skatteförmåga kunde vara förhanden om den skattskyldige haft stora *kostnader* p.g.a. sjukdom eller liknande. Det var således fråga om avdragsrätt för levnadskostnader och ett undantag från det generella förbudet mot sådana avdrag. Avdrag för existensminimum avsåg istället skattskyldiga med låg *inkomst*.

Det är således avdragen för väsentligen nedsatt skatteförmåga och existensminimum som kommer närmast en tillämpning av skatteförmågeprincipen. Skatteförmåga bedömdes emellertid på olika sätt för de båda avdragsmöjligheterna. Avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga begränsades till ett maximibelopp. Rimligen borde även sjukdomskostnader

[54] Numera 21 § 1 p. lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

utöver detta belopp medföra minskad skatteförmåga. Någon begränsning av avdraget för existensminimum fanns inte, men i praktiken begränsades det givetvis av att skattskyldiga med högre inkomster inte var berättigade till avdrag. Rättstillämpningen styrdes av det normalbelopp, som följde av kommunalskattelagens anvisningar. Detta avsågs motsvara faktiska levnadskostnader men var inte tänkt att vara bindande i alla situationer.[55] Riksskatteverket rekommenderade att avvikelser från beloppen skulle göras om de blev för höga eller för låga i det enskilda fallet.[56] Således hade myndigheter och domstolar ganska goda möjligheter att uppnå en materiellt riktig tillämpning av skatteförmågeprincipen. Emellertid inräknades inte boendekostnader i normalbeloppet. Dessa beräknades istället enligt detaljerade regler i rekommendationerna.[57] I normalfallet tillades den faktiska bostadskostnaden till normalbeloppet. Om bostaden av olika anledningar var oskäligt stor skulle emellertid reducering av boendekostnaden göras. Innehav av dyrare fastigheter uteslöt överhuvudtaget avdrag för existensminimum.[58]

Som framgår av ovan redovisade rättsfall har Regeringsrätten varit mer benägen att bevilja avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga trots den skattskyldige haft viss förmögenhet än avdrag för existensminimum i liknande fall.[59] Omständigheterna var dock olika i rättsfallen och för långtgående slutsatser skall inte dras.

4.1.3 Anstånd med skattebetalning vid nedsatt skatteförmåga

Avdrag för existensminimum upprätthölls i praktiken ofta genom nedsatt skatteavdrag för preliminärskatt enligt 41 § 2 mom. uppbördslagen (1953:272). Denna nedsättning beräknades dock inte på ett sätt helt identiskt med avdraget. Utöver en nedsättning motsvarande beräkningen av avdraget för existensminimum kunde även nedsättning medges för kostnader som var förbundna med inkomsternas förvärvande och som var avdragsgilla vid taxeringen, t.ex. resor till och från arbetsplatsen.[60]

Utöver nedsättning av preliminärskattavdrag kunde den skattskyldige i förekommande fall även beviljas nedsättning av eventuella avdrag för kvarskatt. Sådan nedsättning beräknades emellertid inte på samma sätt som nedsättning av preliminärskatteavdrag. Nedsättning kunde beviljas även om de särskilda kriterierna enligt KL 50 § 2 mom. 3 st., nämligen

[55] 1 p., 3–4 st., anv. till 50 § KL.
[56] RSV Du 1987:10, 2, 10 st.
[57] RSV Du 1987:10, 3.6.
[58] RSV Du 1987:10, 3.7.1.
[59] RRK K77 1:28, RÅ83 1:80, RÅ 1987 ref 124.
[60] Anv. till 41 § UppbL.

nedsatt arbetsförmåga, långvarig ofrivillig arbetslöshet, stor försörjningsbörda eller annan jämförlig omständighet inte förelåg. Det var enligt Riksskatteverkets rekommendationer tillräckligt att inkomsten var låg.[61] Vidare kunde nedsättning av kvarskatteavdrag göras även om den skattskyldige ägde en bostadsfastighet.

4.1.4 Sammanfattning

Det kan givetvis ifrågasättas vilken tyngd och intresse som skall läggas vid lagstiftning och praxis som sedan ganska länge upphört att vara gällande rätt. Avsikten har dock varit att försöka att konkretisera hur den subjektiva nettoprincipen kommit till uttryck i svensk skatterätt före skattereformen. Som visats har det huvudsakligen förekommit tre sorters hänsynstagande till den subjektiva skatteförmågan. En generell avdragsmöjlighet gällde om skatteförmågan var väsentligen nedsatt p.g.a. långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom eller underhåll till barn. Avdragsmöjligheten syftade i första hand till att täcka merkostnader. Vid nedsatt arbetsförmåga, arbetslöshet och liknande kunde avdrag medges när inkomsten understigit existensminimum. Detta minimum relaterades till särskilda normalbelopp och inte till de faktiska kostnader en skattskyldig haft. I sista hand fanns en särskild avdragsmöjlighet för pensionärer, vilken snarast hade karaktären av ett schablonbelopp. Avdraget vid inkomster som understeg existensminimum upprätthölls av praktiska skäl genom nedsättning av preliminärskatteavdrag. Sammanfattningsvis tycks ett hänsynstagande till den skattskyldiges subjektiva skatteförmåga praktiskt sett leda till schabloniseringar.

4.2 Tillämpning av skatteförmågeprincipen i rättspraxis

4.2.1 Inledning

Även om det kan hävdas att skatteförmågeprincipen har utövat inflytande över utformningen av den svenska inkomstbeskattningen har principen sällan kommit till uttrycklig användning i rättspraxis. Det finns dock ett antal avgöranden där en inkomst med hänsyn till olika motiv inte beskattats.

Den teoretiska grunden för den svenska inkomstbeskattningen har analyserats av andra författare och någon utförligare utläggning skall inte göras här.[62] Kommunalskattelagen utformades efter *källteorin*, vilket med-

[61] RSV Du 1987:10, 4.1.

[62] Se t.ex. Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 187–326.

förde att endast varaktiga inkomster som kunde hänföras till något av de sex inkomstslagen kom att beskattas. Fem av inkomstslagen indelades i sin tur i förvärvskällor, vilka var avsedda att utgöra särskilda beräkningsenheter. I praxis kom emellertid inkomstslag (inkomstkälla) och förvärvskälla att sammanblandas.[63] Som exempel på detta kan följande rättsfall lämnas.

I RÅ 1986 ref 50 hade ett aktiebolag erhållit ränta på en försäljningslikvid för aktier som inte uttagits av de därtill berättigade vid en fondemission. Enligt aktiebolagslagens regler tillföll likviden bolaget efter fyra år.[64] Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, vars beslut fastställdes av Regeringsrätten, fann att räntan inte kunde hänföras till någon förvärvskälla och därmed inte var skattepliktig. I detta fall medförde räntan snarast en skatteförmåga som undgick beskattning. Inkomsten borde numera vara skattepliktig enligt grundförutsättningarna för inkomstslaget näringsverksamhet.[65]

Förekomsten av skattefria inkomster strider principiellt mot skatteförmågeprincipens positiva sida, inkomsterna bör ju rimligen medföra skatteförmåga. Det är därför av intresse att undersöka rättsfall där inkomster har bedömts som skattefria. Ur praxis kan hämtas exempel rörande ackordsvinster, brottslig verksamhet, ideella skadestånd samt vissa offentliga ersättningar. Vidare finns exempel på rättsfall där skatt uttagits trots att någon skatteförmåga egentligen inte förelegat.

4.2.2 Ackordsvinster

Ett ackord kan beskrivas som en överenskommelse mellan en gäldenär som inte rätteligen kan betala sina skulder och dennes borgenärer.[66] De kan indelas i frivilliga ackord och tvångsackord. Praktiskt dominerar de frivilliga ackorden.[67] Borgenärerna efterger genom ackordet delar av sina fordringar. Ackordet syftar oftast till att undvika en konkurs där leverantörsskulder sällan berättigar till utdelning. Den vinst som uppstår genom ackordet redovisas som en extraordinär intäkt.[68] Skattemässigt har dock ackordsvinster i flera rättsfall funnits vara skattefria.[69] Flera motiv för detta har angivits i doktrinen. Sandström uppfattar ett ackord som en

[63] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 224–230, Lodin m.fl., s. 32–33, Rabe & Bojs, Det svenska skattesystemet, s. 46–47.
[64] 4:17 GABL.
[65] 13:2 IL.
[66] Folkesson, Företaget i ekonomisk kris, s. 131.
[67] Welamson, Konkurs, s. 176.
[68] Folkesson, Företaget i ekonomisk kris, s. 132.
[69] Jfr Lodin m.fl., s. 243, Rabe & Bojs, Det svenska inkomstskattesystemet, s. 299.

vinstökning som inte är skattepliktig enligt inkomstskattelagarna.[70] Vinstökningen är ingen inkomst utan istället en gåva från borgenären till gäldenären. Mutén har anfört som ett argument för skattefriheten för ackordsvinster att den utgör en ersättning för förluster som inte kan dras av skattemässigt.[71] Som mer realistiska grunder framhåller Mutén att en ackordsgäldenär torde sakna skattekraft och att ett skattekrav mot honom eller henne skulle sabotera ackordets sanerande effekt, dvs. det skulle försvåra en rekonstruktion och fortsatt drift av företaget. Skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst såg ackordsvinsten som ett slags kapitaltillskott från borgenärerna.[72] Kapitaltillskott brukar emellertid medföra något slags ägarinflytande eller utdelningsrätt, vilket ackordet knappast kan sägas göra.

Sandströms och Muténs uttalande är emellertid förhållandevis gamla. I nyare litteratur framhålls skatteförmågeprincipen som grund för skattefriheten för ackordsvinster.[73] Utredningen om reformerad inkomstskatt framhåller att ett ackord knappast ökar skatte*betalnings*förmågan (min kurs.).[74] Skatteförmåga likställs således med betalningsförmåga, som en beståndsdel av den nettoprincip som det svenska skattesystemet bygger på.[75] Inom obeståndsrätten har man av tradition utgått ifrån att obestånd förutsätter insolvens, dvs. en betalningsoförmåga som inte är tillfällig utan beräknas fortgå under en viss längre period.[76] I samband med införandet av möjligheter till företagsrekonstruktion som alternativ till konkurs mildrades av praktiska skäl emellertid kravet för rekonstruktion till att avse illikviditet.[77] Som framhålles av Grege har det varit svårt att utläsa ur Regeringsrättens praxis vilka krav som uppställts för att en ackordsvinst skall anses som skattefri. Regeringsrätten använde sig i RÅ 1963 ref 48 av formuleringar som exempelvis "bristande betalningsförmåga", vilket knappast motsvarar det då gällande civilrättsliga kravet på insolvens. Ackordsvinsten befanns emellertid vara skattefri i detta avgörande. Samtidigt finns exempel ur äldre praxis där ackordsvinsten bedömts vara skattepliktig med motiveringen att det ifrågavarande företaget inte varit på obestånd.[78] Svensson förklarar detta med att företaget i detta fall inte varit

[70] Sandström, Om beskattning av rörelse enligt svensk rätt, s. 148–149.
[71] Mutén, Inkomst eller kapitalvinst, s. 139.
[72] SOU 1964:29, s. 103.
[73] Se t.ex. SOU 1964:29, s. 103, Grege, Beskattning vid formellt och informellt ackord, s. 73, Svensson, SN 1998, s. 794
[74] SOU 1989:33 del II, s. 168.
[75] Se Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 170–171, för hänvisningar.
[76] Folkesson, Företaget i ekonomisk kris, s. 22, Grege, Beskattning vid formellt och informellt ackord, s. 39–45.
[77] Se t.ex. Folkesson, Företaget i ekonomisk kris, s. 136.
[78] Se Grege, Beskattning vid formellt och informellt ackord, s. 77–78.

insolvent utan endast illikvit.[79] Huruvida Regeringsrätten kommer att mildra kraven för skattefri ackordsvinst efter att det civilrättsliga kravet genom lagen om företagsrekonstruktion mildrats är en framtida fråga.[80] Folkesson förutsätter att graden av bristande betalningsförmåga bör undersökas.[81] Ett alltför generöst ackord borde vara skattepliktigt för gäldenären.

Avgränsningen mellan vad som verkligen utgör ackord och andra uppgörelser med borgenärer synes i första hand följa av äldre rättspraxis.[82] Nyare avgörande synes emellertid ansluta sig till de bedömningar som gjorts i äldre praxis. I en kammarrättsdom fastslogs att en nedsättning av en låneskuld till NUTEK inte utgjorde ett skattefritt ackord utan ett skattepliktigt näringsbidrag.[83] Rätten konstaterade visserligen att det skattskyldiga bolagets borgenärer i sin korrespondens med bolaget använt uttryck som antydde att bolaget var på obestånd. En undersökning av bolagets ekonomiska situation utvisade att det fanns obeskattade reserver i det samtidigt som bolaget synes ha gått med vinst. Bolaget kunde inte erhålla ytterligare bankkrediter, men kammarrätten fann trots detta att bolaget inte haft en sådan bristande betalningsförmåga att den efterskänkta skulden utgjorde en ackordsvinst. Kammarrättens dom tyder på att den med formulering bristande betalningsförmåga avsåg obestånd i civilrättslig mening.

4.2.3 Brottslig verksamhet

Inkomster från brottslig verksamhet har i praxis i flera avgöranden bedömts vara skattefri.[84] Ett motiv för skattefriheten har varit att inkomst från brottslig verksamhet som huvudregel skall förverkas enligt brottsbalkens regler.[85] Såtillvida innebär praxis en tillämpning av skatteförmågeprincipen, eftersom det efter förverkandet inte finns någon skatteförmåga. Ett annat motiv är att den dömdes förmåga att betala skadestånd skulle riskera att minskas om han eller hon även beskattades för brottsliga inkomster. Bedömningen av brottslig verksamhet komplicerades emellertid av kommunalskattelagens indelning av inkomster i förvärvskällor.

RÅ 1991 ref 6 rörde en anställd vid ett oljebolag som stulit olja från sin arbetsgivare och sålt vidare. Regeringsrätten fastslog att utbyte från

[79] Svensson, SN 1998, s. 795.
[80] Jfr Staberg, SN 2005, s. 150.
[81] Folkesson, Företaget i ekonomisk kris, s. 134.
[82] Se t.ex. Grede, Beskattning vid formellt och informellt ackord, s. 75–86.
[83] KR i Sundsvall, 2003-04-15, målnr: 173-01.
[84] Jfr Lodin m.fl., s. 67, Rabe & Bojs, Det svenska skattesystemet, s. 90.
[85] BrB 36:1. Se RÅ 1991 ref 6.

brott skall förverkas enligt brottsbalkens regler och att någon vinst objektivt sett inte kan uppkomma i en verksamhet som uteslutande grundas på brott. Så synes emellertid inte ha skett i målet. Den skattskyldige dömdes sedermera till att betala ett skadestånd, vilket dock inte uppgick till den inkomst underrätterna påförde mannen. Underrätterna hänförde inkomsterna från mannens brottslighet till inkomstslaget rörelse. Regeringsrätten ansåg emellertid att en brottslig verksamhet som inte redovisades enligt bokföringsmässiga grunder inte kunde "konstituera en förvärvskälla". Om brottsligheten ingick som en del i en legal verksamhet var däremot intäkterna skattepliktiga. Eftersom det inte visats att den brottsliga verksamheten var en del i en legal verksamhet kunde försäljningen av oljan inte beskattas.

Avgörandet har kritiserats i doktrinen. Melz ifrågasätter om inkomsterna från försäljningen inte hade koppling till en legal verksamhet, nämligen den skattskyldiges anställning.[86] Vidare uppfyllde försäljningen av oljan, som pågick under flera år, kriterierna för näringsverksamhet och borde i avsaknad av redovisning kunna vara föremål för skönstaxering. Eftersom Regeringsrätten inte diskuterar om förverkande har skett eller om det utdömda skadeståndet, vilket inte fick dras av samma beskattningsår som inkomsterna förelegat, verkligen motsvarade de sammanlagda inkomsterna från verksamheten måste det antas att det är det oklara förvärvskällebegreppet som spelat avgörande roll för att inkomsterna inte beskattades. Förvärvskällebegreppet har slopats i inkomstskattelagen och sammanblandningen mellan förvärvskälla och inkomstkälla bör således inte inverka på det nuvarande rättsläget. Melz anför det kortfattade notismålet RÅ 1987 not 107 som exempel på ett avgörande där skatte- och straffrättsregler interagerar.[87] Den skattskyldige hade åsatts skönmässig taxering för sin näringsverksamhet. Han invände emellertid att han livnärt sig på transport och försäljning av narkotika. Regeringsrätten undanröjde skönstaxeringen. Förmodligen utgick Regeringsrätten från att de inkomster mannen haft motsvarade vad som förverkats när mannen dömdes för narkotikabrotten (800 000 kr).

Ett med RÅ 1991 ref 6 snarlikt rättsfall är RÅ 1992 not 327. En oavlönad funktionär i en idrottsförening hade förskingrat medel ur bingokassan. Genom en överenskommelse mellan funktionären och klubben förpliktigades funktionären att utge ett skadestånd som översteg den undanhållna summan. Fordran för skadeståndet avskrevs emellertid några år senare av föreningen med motiveringen att funktionären under en lång rad av år arbetat för föreningen. Regeringsrätten hänvisade till RÅ 1991

[86] Melz, SN 1998, s. 214. Jfr även Bexhed, Förvärvskällebegreppet, s. 98–99.
[87] Melz, SN 1998, s. 214.

ref 6 och fann att någon skattepliktig intäkt inte uppkommit för funktionären genom förskingringen. Det överenskomna skadeståndet överskred det förskingrade beloppet så någon skatteförmåga uppstod inte för funktionären. Regeringsrättens motivering var dock att den brottsliga verksamheten som sådan inte konstituerade någon förvärvskälla. Möjligen var det ånyo frågan om en sammanblandning av förvärvskälle- och inkomstkällebegreppen. Om förskingringen hade setts som en tillfällig verksamhet som faller in under inkomstslaget tjänst hade det inte haft någon betydelse om den "konstituerade en förvärvskälla" eftersom inkomstslaget tjänst inte kunde indelas i förvärvskällor.[88]

Regeringsrätten övergick sedan till att diskutera huruvida idrottsföreningens eftergift av skadeståndsfordran utgjorde skattepliktig inkomst för funktionären. Eftergiften utgjorde enligt rätten en förmögenhetsöverföring från föreningen till funktionären. Föreningen hade delvis motiverat eftergiften med det arbete som funktionären utfört. Under den tid arbetet utfördes förutsattes dock att det skulle vara oavlönat. Att föreningen beaktat funktionärens arbete när man beslutade om eftergiften innebar inte att den fick karaktären av i efterhand beslutad ersättning för arbetet.

Regeringsrättens bedömning kan ifrågasättas. Eftergiften gränsar till en remuneratorisk gåva och avgörande för om den skall inkomstbeskattas eller ej borde inte vara att den utbetalats i efterhand utan vilket samband den har med det utförda arbetet.[89] Att ingen lön utbetalats kontinuerligt under arbetets utförande behöver inte medföra att eftergiften inte ses som lön. Eftergiften medför skatteförmåga för funktionären.

När intäkter från brott utgjort en del av en legal verksamhet har inkomsterna ansetts hänförliga till inkomstslaget näringsverksamhet (rörelse). Rättsfallet RÅ 1988 ref 69 rörde en åkeriägare som utställt falska fakturor mot betalning. Regeringsrätten fann att den ersättning åkeriägaren mottagit för fakturorna, däremot inte de fakturerade beloppen, ingick i åkeriverksamheten och utgjorde inkomst av rörelse. Noteras bör dock att de erhållna beloppen inte förverkades i brottmålsrättegången.

4.2.4 Ideella skadestånd

Ersättningar för sakskador, oavsett om de betecknas som skadestånd eller försäkringsersättningar, är skattefria enligt svensk rätt.[90] Eftersom ersättningarna är avsedda att kompensera för de förluster den berättigade har haft medför de ingen skatteförmåga. För att upprätthålla systemkoherens

[88] 18 § d) KL.
[89] För rättspraxis rörande remuneratoriska gåvor och egenliga gåvor, se Lodin m.fl., s. 70–71.
[90] 8:22 IL.

är dock ersättningar för sakskador på tillgångar i näringsverksamhet skattepliktiga.

Exempelvis RÅ84 1:38 gällde ett skadestånd som utgått från en mäklare till en kund efter att kunden, efter mäklarens felaktiga råd, åsamkats kostnader i form av realisationsvinstbeskattning och advokatarvoden. Enligt Regeringsrätten kunde skadeståndet inte hänföras till någon förvärvskälla. Detta rättsfall är kompatibelt med skatteförmågeprincipen, eftersom skadeståndet inte medfört någon skatteförmåga för den skattskyldige.

Ifråga om andra ersättningar än för sakskada ses ersättningar som utgör kompensation för inkomstbortfall som skattepliktiga, medan ideella skadestånd av tradition ansetts vara skattefria. I praxis har emellertid även ideella skadestånd beskattats, under förutsättning att de har anknytning till ett anställningsförhållande. I RÅ 1971 ref 6 hävdade en arbetstagare att det skadestånd han erhållit från sin f.d. arbetsgivare till hälften utgjorde ett ideellt skadestånd. Regeringsrätten beskattade dock hela beloppet. RÅ80 1:10 gällde en arbetstagare som sagts upp felaktigt och därför tillerkänts både ekonomiskt och ideellt skadestånd av sin f.d. arbetsgivare. Regeringsrättens majoritet (plenimål) fann att skadeståndet härrörde från uppsägningen av anställningsavtalet med arbetsgivaren. Även om det vid skadeståndets bestämmande tagits hänsyn till andra omständigheter än sådana av ekonomisk betydelse var skadeståndet hänförligt till samma förvärvskälla som den uppsagdes övriga inkomster från anställningen. Någon grund för att undanta skadeståndet från beskattning fanns således inte. Liknande motivering och utgång hade notismålen RÅ80 Aa 20, RÅ81 Aa 97 samt RÅ 1988 not 533.

I RÅ84 1:35 prövades om skadestånd enligt dåvarande jämställdhetslagen (1979:1118) var skattepliktigt. Målet avgjordes i plenum där majoriteten anförde att skadeståndet endast var skattepliktigt om det kunde hänföras till någon av kommunalskattelagens förvärvskällor. Den skattskyldiges enda åtgärd i sammanhanget var att hon sökt en tjänst. Skadeståndet hade därför inget samband med en anställning eller någon annan inkomstgivande verksamhet som kunde beskattas i inkomstslaget tjänst. Inte heller utgjorde ansökan om tjänst någon grund för beskattning för tillfällig förvärvsverksamhet. Skadeståndet var således skattefritt.

Man kan instämma med taxeringsintendenten i målet att det är otillfredsställande att en arbetssökande, som redan har anställning hos arbetsgivaren, skulle komma att behandlas annorlunda än en extern sökande. Detta problem kan givetvis desarmeras om domstolarna tar hänsyn till skattekonsekvenserna när skadestånden fastställs. Olikabehandlingen framstår annars som omotiverad. De ideella skadestånden medför skatteförmåga. Samtidigt kan det framstå som stötande om de beskattas. Ersätt-

ningar för sakskador avses att kompensera värdet av den förstörda egendomen och medför därmed inte någon skatteförmåga. Ett ideellt skadestånd kan inte på samma sätt kopplas till den skadeståndsberättigades tillgångar.[91] Samtidigt är det svårt att motivera beskattning av en inkomst som inte entydigt kan placeras in under något av de tre inkomstslagen.[92] Det finns exempel på andra förmögenhetsöverföringar som inte beskattas trots att de medför skatteförmåga. Här kan nämnas den förmögenhetsöverföring som en make eller maka kan erhålla genom bodelning.[93] Skatteförmågeprincipens positiva sida får förmodligen alltid i några fall ge efter för överväganden av etisk, moralisk eller politisk art. Däremot måste det lämpliga ifrågasättas i att bedömningen av skadeståndens skatteplikt görs efter källteoretiska resonemang.[94] Frågan borde rimligen avgöras genom lagstiftning, istället för att det ekonomiska utfallet för de enskilda blir beroende av om de allmänna eller arbetsrättsliga domstolarna är medvetna om den skatterättsliga behandlingen av ideella skadestånd och fastställer beloppen därefter.

4.2.5 Offentliga ersättningar

Särskild lagreglering finns rörande ett antal offentliga ersättningar, vilka har skattebefriats huvudsakligen av politiska skäl. Om de hade varit skattepliktiga hade istället högre ersättningsnivåer fått betalats ut för att uppnå samma nettoeffekter. Som exempel kan nämnas barnbidrag, bostadsbidrag och socialbidrag.[95]

Det förekommer emellertid offentliga ersättningar vars skatteplikt har bedömts i rättspraxis. En serie rättsfall behandlar offentliga ersättningar till samebyar eller samer. RÅ81 1:40 rörde intrångsersättning till en sameby enligt en konvention mellan Sverige och Norge, medan rättsfallet RÅ 1988 ref 91 gällde ersättning till en sameby efter en norsk älvreglering. I båda dessa fall fann Regeringsrätten att ersättningarna skulle bedömas som skattepliktiga intäkter i samebyarnas rörelser. I RÅ 1993 ref 24 hade istället enskilda medlemmar i en sameby tillerkänts ersättning av vattendomstolen till följd av en vattenreglering. Rättsfallet gällde två makar som mottagit ersättning, varav mannen bedrev rennäring. Mannens ersättning hänfördes till inkomstslaget rörelse. Ifråga om hustrun anförde kam-

[91] Praxis rörande ideella skadestånd enligt jämställdhetslagen redovisas av Fransson, Lönediskriminering, s. 375–376.

[92] Som exempel på att beskattning av sådana inkomster förekommer kan nämnas skatteplikten för vinster från utländska lotterier, vilken följer av 42:25 IL.

[93] 8:2 IL.

[94] Det ifrågasätts däremot inte att Regeringsrätten hade att avgöra målet med utgångspunkt i lagtextens ordalydelse.

[95] 8:9, 8:10, 8:11 IL.

marrätten att hon inte deklarerat inkomster av rörelse eller jordbruksfastighet.[96] Enbart mottagandet av ersättningen kunde inte föranleda att kvinnan skulle taxeras för inkomst av rörelse. Ersättningen utgjorde inte skattepliktig ersättning i någon förvärvskälla.

Trots att ersättningen medförde skatteförmåga för kvinnan beskattades den inte. Ersättningen uppvisar dock likheter med skadestånd för sakskada, vilket är skattepliktigt när det avser näringsverksamhet, men i övrigt skattefritt. Hustruns ersättning uppgick vidare till endast c:a en femtedel av mannens.

4.2.6 Underprisöverlåtelser

Inom företagsbeskattningen finns exempel både på avgöranden där avsaknaden av skatteförmåga har beaktats och där sådan avsaknad inte påverkat skatteuttaget. Det rör sig i första hand om utdelningsbeskattning i samband med s.k. underprisöverlåtelser.

Möjligheten att till bokfört värde överföra tillgångar mellan olika bolag var tidigare praxisstyrd, men har från 1999 och framåt varit lagreglerad.[97] I början av 1990-talet avkunnades flera domar där Regeringsrätten hade att ta ställning till de skattemässiga konsekvenserna av underprisöverlåtelser. Huvudpoängen är givetvis att det säljande företaget inte behöver redovisa skillnaden mellan bokfört värde och marknadsvärde som ett uttag.[98] En annan viktig konsekvens är att ägaren av ett företag som utgör säljande part i en underprisöverlåtelse inte skall beskattas för utdelning från företaget.[99] Denna underlåtenhet till beskattning fastslogs av Regeringsrätten i det välkända avgörandet RÅ 1992 ref 56 (Sipanomålet). Ifråga om utdelningsbeskattning av de båda makar som var ägare till de företag som var inblandade i transaktionen anförde domstolen att egendom inte tillfördes makarna personligen och inte heller på annat sätt fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Även om rätten här inte hänvisar till skatteförmågeprincipen är det svårt att se formuleringen som något annat än en tillämpning av just denna princip. I två notismål avgjorda samtidigt som Sipanomålet hänvisar Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden till att underprisöverlåtelserna inte medför någon ökad skatteförmåga för aktieägarna.[100]

Den av Regeringsrätten i det ursprungliga Sipanomålet fastslagna principen om underlåtande av utdelningsbeskattning har emellertid kommit

[96] Domen överklagades inte i denna del.
[97] Lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris, numera 23 kap. IL.
[98] Numera 23:9 IL.
[99] Numera 23:11 IL. Se även Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 141.
[100] RÅ 1992 not 240, RÅ 1992 not 241.

att modifieras genom utgången av RÅ 2004 ref 1 ("Sipano II"). Detta likaledes uppmärksammade mål gällde en transaktion som inte uppfyllde de krav som lagstiftningsmässigt numera ställs på en underpristransaktion. Regeringsrätten uttalade att förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning ändrats genom lagregleringen av underpristransaktioner. Beskattning av utdelning till ägare av företag inblandade i underpristransaktioner kunde enligt rätten endast underlåtas när transaktionerna verkligen uppfyllde de krav som ställdes i inkomstskattelagen. Detta oaktat att effekterna för ägarna var likartade med det ursprungliga Sipanomålet. Någon egendom tillfördes inte delägarna. Inte heller lämnade egendom den dubbelbeskattade sektorn. Rättsfallet tyder på att skatteförmågeprincipen inte har någon större tyngd som tolkningsprincip i svensk skatterätt.[101]

4.2.7 Sammanfattning om skattefria intäkter

I svensk inkomstskatterätt kan påvisas olika situationer där inkomster är skattefria. Ifråga om ackordsvinst motiveras skattefriheten oftast med att ackordet inte medför någon betalning och därmed inte heller någon skatteförmåga. I vårt nettoskattesystem med slutna räkenskapsår är detta en korrekt bedömning, men det går inte generellt att sätta likhetstecken mellan betalningsförmåga och skatteförmåga. Betalningsförmåga är en fråga om likviditet, medan skatteförmåga inte kan mätas före det att den skattskyldiges totala ekonomiska situation har nagelfarits. Sedan kravet för att ackord skall kunna aktualiseras civilrättsligt förskjutits från obestånd till illikviditet i lagen om företagsrekonstruktion tyder dock det mesta på att endast illikviditet krävs som grund för skattefritt ackord.

Mer problematisk är den skattefrihet som enligt rättspraxis synes föreligga för brottslig verksamhet. En sak är att i praktiken huvuddelen av inkomsterna från sådan verksamhet givetvis inte kan kontrolleras.[102] Detta borde rimligen inte beta skattemyndigheter och domstolar möjligheten att skönstaxera fällda brottslingar, där det kan konstateras att det funnits intäkter från brottslighet som överstigit vad som förverkats eller utdömts som skadestånd. Det är problematiskt att de avgöranden som finns från Regeringsrätten i första hand synes utgå ifrån källteoretiska resonemang snarare än en utgångspunkt från skattepliktsreglerna i inkomstskatterätten.[103] Brottsliga aktiviteter borde rimligen i flertalet fall kunna

[101] Kritik mot att skatteförmågan inte beaktades har lämnats av Wiman, SN 2004, s. 232.
[102] Jfr Melz, SN 1998, s. 214.
[103] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 224–228, framhåller att termen förvärvskälla i KL aldrig avsetts att avgöra vad som är skattepliktigt.

klassificeras som annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur enligt vad som gäller för inkomstslaget tjänst.[104] Inkomster från brott medför skatteförmåga och om de inte tas i anspråk genom förverkande eller som skadestånd vore det anstötligt att inkomsterna var skattefria. En annan sak är att sådana inkomster knappast torde kunna fastställas på annat sätt än genom skönstaxering eller på liknande väg.

Även praxis rörande ideella skadestånd är diskutabel ur ett rättspolitiskt perspektiv. Det ekonomiska utfallet för den enskilde kan komma att variera på om han eller hon har en anställning som skadeståndet kan knytas till eller ej. I ett de lege ferendaperspektiv finns argument för att även ideella skadestånd till den som innehar en anställning borde vara skattefria. En jämförelse kan göras med gåvor från arbetsgivare till anställd, där det finns exempel på avgöranden där sådana gåvor bedömts vara skattefria.[105]

Sammanfattningsvis kan sägas att skatteförmågeprincipen sällan uttryckligen används som stöd av Regeringsrätten. I äldre avgöranden där inkomster befunnits vara skattefria har istället hänvisningar gjorts till kommunalskattelagens förvärvskällebegrepp. Förmodligen har avsikten varit att motivera varför inkomsterna inte var skattepliktiga enligt kommunalskattelagen. Förvärvskällebegreppet synes emellertid aldrig ha varit avsett att användas för att avgöra vad som var skattepliktigt. I något rättsfall har dock Regeringsrätten argumenterat ur ett allmänt skattepliktsresonemang utan hänvisningar till förvärvskällebegreppet. Givetvis måste skattelagstiftningens skattepliktsregler i sista hand vara avgörande för vilka värdeöverföringar som kan beskattas. Detta kan stundom leda till att inkomster som medför skatteförmåga undgår beskattning.

4.3 Sammanfattning och analys av skatteförmågeprincipen i svensk rätt

Skatteförmågeprincipen har på normativt plan haft mycket stor inverkan på skattesystemets utformning. Den generella rätten till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande är, även om denna avdragsrätt delvis har försvagats i inkomstslaget tjänst, en grundprincip i det nettobeskattningssystem som är en förutsättning för att förverkliga en negativ skatteförmågeprincip. I rättstillämpningen synes dock principen mycket sällan

[104] 10:1 2 st. 3 p. IL.

[105] Se t.ex. RÅ80 1:44, vilket rörde en långvarig anställd som erhöll en antik byrå på sin sextioårsdag som tack för sina insatser för företagets utveckling. En anledning till utgången kan möjligen vara att domstolarna undvikit att fastna i ett källteoretiskt resonemang.

kommit till användning. I första hand kan skattefriheten för ackordsvinster anföras som exempel på skatteförmågeprincipens praktiska tillämpning i rättspraxis. Nyare rättspraxis rörande underprisöverlåtelser kan ses som indikation på att skatteförmågeprincipen inte har någon ställning som en generell tolkningsprincip i svensk skatterätt. Däremot går det att hitta exempel på att inkomster som rimligen borde medföra skatteförmåga undgår beskattning. Det gäller då i första hand brottslig verksamhet som inte har anknytning till någon legalt bedriven verksamhet. Efter avskaffandet av förvärvskällebegreppet finns ingen anledning att ifrågasätta att brottsliga inkomster är skattepliktiga. Om kriterierna för näringsverksamhet inte är för handen torde en verksamhet av tillfällig natur beskattningsbar i inkomstlaget tjänst föreligga

Före skattereformen fanns möjlighet till avdrag för nedsatt skatteförmåga i vissa fall. Detta är så nära ett förverkligande av skatteförmågeprincipens negativa sida man kommit i svensk skatterätt. Möjlighet till avdrag fanns om skatteförmågan var väsentligen nedsatt till följd av långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom, underhåll till andra närstående än barn eller annan jämförlig omständighet. Avdrag kunde vidare medges om inkomsten p.g.a. nedsatt arbetsförmåga, långvarig arbetslöshet, stor försörjningsbörda eller liknande underskred existensminimum. Det fanns även möjlighet till avdrag om den skattskyldiges inkomster helt eller delvis utgjorts av folkpension.

5 Förhållandet mellan tysk konstitutionell rätt och beskattningen

5.1 Inledning

I detta kapitel beskrivs den konstitutionella miljö som utgör grunden för beskattningen i Tyskland. Av särskilt stor betydelse är grundlagens inledande *grundrättigheter*. Till skillnad från t.ex. Sverige utgör Tyskland en förbundsstat. Detta får till följd att författningen innehåller speciella kompetensfördelningsregler som reglerar förhållandet mellan förbundsstat och delstater. Särskilda regler styr fördelningen av skatteintäkter mellan den federala och den delstatliga nivån. Vidare redovisas i kapitlet grundlagens normprövningssystem, vilket möjliggör konstitutionell prövning av enskilda skattebestämmelser. I samband med detta beskrivs översiktligt den tyska författningsdomstolens konstruktion och sammansättning.

5.2 Konstitutionens bakgrund och ställning

Den tyska författningen innehåller, i likhet med regeringsformen, portalstadganden vilka innehåller de värderingar och principer som avses genomsyra samhällsbyggnaden. Kellgren anför att den tyska Grundgesetz inte på ett dramatiskt sätt skiljer sig från regeringsformen i utformningen av lagtexten.[1] Portalstadgandena i regeringsformen avses dock inte vara rättsligt bindande, utan utgör program- eller målsättningsstadganden.[2] Motsvarande regler i Grundgesetz är emellertid inte avsedda att endast utgöra programstadganden, utan framstår som konkreta rättsregler vilka kan tillämpas av domstolar.

[1] Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 116–117.
[2] Prop. 1973:90, s. 194, Holmberg & Stjernquist, Vår författning, s. 51–52.

För att förstå skillnaden mellan de svenska och tyska grundlagarna är det viktigt att studera i vilken kontext respektive grundlag har utformats. I Sverige skedde en successiv övergång från maktdelningen i 1809 års RF mellan kung och riksdag till det moderna parlamentariska styrelseskicket. Rättssystemet spelade till skillnad från andra länder ingen central roll i denna transformation. 1974 års RF blev till delar en kompromiss mellan olika uppfattningar.[3] Utgångspunkten i regeringsformens inledande paragraf är folksuveränitetstanken, inte maktdelningsprincipen. Många spörsmål har fått en nedtonad roll i den nya regeringsformen, förmodligen eftersom de uppfattats som praktiskt mindre relevanta.[4] Utarbetandet av den dåvarande västtyska grundlagen skedde under press ifrån de västliga ockupationsstaterna, vilka önskade en demokratisk statsbildning som ersättning för ockupationszonerna.[5] Vidare togs intryck av erfarenheterna från både Weimarrepubliken och det tredje riket.[6]

De första nitton artiklarna har rubriken "Die Grundrechte" och brukar benämnas som grundrättigheter, närmast motsvarande grundläggande fri- och rättigheter i 2 kap. RF. Deras status påminner om rättighetskatalogen i 1974 års RF. Vissa regler i den tyska grundlagen kan dock inte ens förändras genom framtida grundlagändringar.[7] Även regler som återfinns i andra delar av Grundgesetz kan ha en status motsvarande grundrättigheter.[8] Grundrättigheterna har givetvis sin viktigaste funktion som skydd för den enskilde gentemot statsmakten. De kan även ses som grundelement i den allmänna samhällsordningen.[9] Det är givetvis de enskildas rättigheter gentemot staten som är av störst intresse i denna studie. I likhet med regeringsformens rättighetskatalog kan dock grundrättigheterna inskränkas i olika utsträckning.

De tyska grundrättigheterna är mer omfångsrika än den svenska rättighetskatalogen och innehåller stadganden som saknar direkt motsvarighet i RF. Som exempel kan nämnas skydd för familjen, art. 6, rätt till yrkesfrihet, art. 12, skydd för bostaden, art. 13, samt skydd för egendom och arvsrätt i art. 14.

[3] Jfr Holmberg & Stjernquist, Vår författning, s. 34–35.

[4] Som exempel kan nämnas mål mot Högsta domstolen eller Regeringsrätten eller dessas ledamöter, vilka enligt 101–102 §§ 1809 års RF skulle hänskjutas till en särskild Riksrätt, bestående bl.a. av presidenten i Svea hovrätt och några höga militärer. Mål mot ledamöter i dessa domstolar avgörs enligt 1974 års RF av Högsta domstolen.

[5] En utförlig historik kring den tyska författningsdomstolens framkomst ges av Holmström, Domstolar och demokrati, s. 223–267.

[6] Se t.ex. Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 206.

[7] Se Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 207–208.

[8] Se Bull, Mötes- och demonstrationsfrihet, s. 34, för referenser till tysk doktrin.

[9] Bull, Mötes- och demonstrationsfrihet, s. 35.

Vidare formas den tyska grundlagen av att landet är en förbundsstat. Av central betydelse i Grundgesetz, i likhet med författningar i andra förbundsstater, är således kompetens- och maktdelning mellan förbundsstaten och delstaterna. Ur konstitutionen härleds en *förbundsstatsprincip*.[10] Konstruktionen av den nya staten som uppstod efter andra världskriget som en förbundsstat skedde till skillnad från andra förbundsstater som t.ex. Australien och Brasilien inte huvudsakligen efter inspiration från USA. Uppsplittringen av Tyskland i en mängd småstater under feodalismen ledde till starka regionala statsbildningar och under lång tid en mycket svag centralmakt. Eftersom den enda tidsepok då Tyskland varit en centralstat var mellan 1933–1945 var det naturligt att återgå till en federal statsbildning när ockupationsmakterna drog sig tillbaka.[11] Maktdelningen mellan politiska organ och författningsdomstolen var dock för tysk del en nykonstruktion.[12]

Författningsdomstolen har fastslagit att författningen garanterar den enskilde medborgaren en privatlivssfär där staten inte får ingripa.[13] Hela privatlivet omfattas dock inte av detta skydd. Domstolen har i praxis indelat livssfären i tre områden.[14] Den innersta och absolut oantastbara *intimsfären*, i vilken ett offentligt skatteanspråk knappast torde kunna inkräkta. Utanför intimsfären vidtar den vidare *privatsfären*, där ingrepp som inte strider mot proportionalitetsprincipen kan ske. Den sista sfären är *socialsfären*, där mer långtgående inskränkningar kan göras. Skatteuttag torde i första hand ingripa mot privatsfären.

Det har hävdats att författningsdomstolen i nyare praxis inte uttryckligen skiljer mellan de olika sfärerna, utan undersöker om ett ingrepp har skett i kärnområdet för rätten till personlighet.[15]

[10] Jfr Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, s. 116.

[11] Fram till trettioåriga kriget fanns en stark kejsarmakt som motkraft till de olika tyska staterna. Efter den westfaliska freden 1648 reducerades kejsarens inflytande till de habsburgska arvländerna och 1806 upplöstes formellt det tysk-romerska kejsarriket. Före det tyska kejsardömets utropande 1871 fanns överhuvudtaget ingen tysk centralmakt. Det skatterättsliga inslaget i det tyska enandet bör uppmärksammas. Genom tull- och handelsavtal mellan Preussen och de mindre tyska staterna infördes successivt det preussiska indirekta skatte- och tullsystemet i hela Tyskland, se Viner, The Custom Union Issue, s. 84–85 samt 141–154.

Det bör vidare framhållas att Tyskland inte ens under tredje riket styrdes som en centralstat. Delstaterna ersattes av partidistrikt som självsvåldigt styrdes av regionala partiledare, *Gauleiters*, jfr Bullock, Hitler – en studie i tyranni, s. 268. Jfr även Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, s. 20.

[12] Holmström, Domstolar och demokrati, s. 268.

[13] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 430–431.

[14] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 431.

[15] Schmidt, Grundrechte, s. 120–121.

I tysk skatterätt används termen privatsfär även för att skilja privatinkomster från förmögenhet nedlagd i rörelse. Privatsfären i författningsmässig mening får dock även anses omfatta näringsverksamhet.[16]

5.3 Grundlagens påverkan på skatterätten

5.3.1 Grundrättigheterna

I följande avsnitt beskrivs kortfattat de grundrättigheter som synes ha störst relevans för skatteområdet. I art. 1 GG fastslås människovärdets okränkbarhet. Respekten för mänskliga rättigheter poängteras. Vidare följer av artikeln att grundlagens grundrättigheter utgör gällande rätt som är bindande för myndigheter och domstolar. I art. 2 GG behandlas rätten till personlig utveckling samt till liv och fysisk integritet. Av mycket stor betydelse för författningsdomstolens praxis har likabehandlingsprincipen i art. 3 GG kommit att bli. I artikeln förbjuds diskriminering p.g.a. kön, ras, religion och liknande grunder. Artikeln har emellertid inte enbart uppfattats som ett diskrimineringsförbud, utan även som ett påbud på lagstiftarnivå om likabehandling av medborgarna. I jämförelse med den svenska regeringsformens likabehandlingsregel i RF 1:9, som endast riktar sig mot domstolar och myndigheter, har art. 3 GG således ett vidare tillämpningsområde. Av art. 6 GG framgår bl.a. att äktenskapet och familjen står under ett särskilt skydd av staten. Vidare följer att föräldrarna både har rätt till och ansvar för vård och uppfostran av barn.

Två artiklar i grundlagen som ofta åberopas i skatterättsliga frågor är art. 12 och art. 14 GG. Den förstnämnda artikeln innehåller en generell rätt för tyska medborgare till yrkesfrihet och ett förbud mot tvångsarbete. Rätten till yrkesfrihet kan dock begränsas genom lag eller efter delegation genom lag.[17] Tipke framhåller att rätten att välja yrke inte får uppfattas som en valrätt mellan att arbeta och vara sysslolös på skattebetalarnas bekostnad.[18] Vogel och Waldhoff anser dock att grundlagen medger ett val att arbeta eller ej.[19] Tvångsarbete är dock uttryckligen förbjudet, bortsett från arbete som följer av domstols dom.[20] Enligt art. 19 III GG är grundrättigheter som yrkes- och näringsfrihet enligt art. 12 GG tillämplig även på aktiebolag och andra juridiska personer.

Rätten till yrkes- och näringsfrihet i art. 12 GG ger vid en genomläs-

[16] Jfr avs. 6.4.
[17] Art. 12 I GG.
[18] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 436.
[19] Vogel & Waldhoff, Germany, s. 108.
[20] Art. 12 III GG.

ning knappast intrycket att påverka utformningen av beskattningen. Skatter som endast belastar vissa yrkeskategorier eller branscher kan emellertid komma att påverka det fria yrkesvalet. I praxis har t.ex. en särskild skatt på utskänkningstillstånd prövats av författningsdomstolen, varvid den fann att endast en skatt som ekonomiskt sett omöjliggjorde yrkesutövandet kunde anses strida mot art. 12 GG.[21] I senare rättspraxis har domstolen vidare funnit att ett brott mot art. 12 GG kan föreligga när styrande punktskatter tillkommit i strid med grundlagens kompetensfördelningsregler.[22]

En koppling finns mellan yrkesfriheten och skatteförmågeprincipen, eftersom artikeln förutsätter att individer vid lika skatteförmåga inte blir gynnad eller missgynnad beroende på vilket yrke han eller hon utövar.

I art. 14 GG stadgas om garantier för förmögenhet och arvsrätt. Enligt författningsdomstolen är rätten till förmögenhet en elementär grundrättighet som står i samband med den författningsmässiga garantin för personlig frihet.[23] Innehållet i och skyddet för egendoms- och arvsrätten kan dock begränsas genom lag. I artikeln återfinns även den kända formuleringen om att egendom förpliktigar. Nyttjande av egendomen skall även tjäna det allmännas väl.

5.3.2 Socialstatsprincipen och andra författningsprinciper

Enligt författningen är Tyskland en *demokratischer und sozialer Bundesstaat.*[24] Ur denna formulering härleds termen *Sozialstaat.* Någon definition av termen finns inte i grundlagen och det finns olika åsikter i doktrinen om dess innebörd.[25] Den mest utbredda meningen är numera dock att socialstatsprincipen är en grundlagsbestämd målsättning, en uppmaning till lagstiftare och förvaltning att förverkliga social rättvisa och trygghet.[26] Principen kan emellertid även inverka på den författningskonforma lagtolkningen. Medan likabehandlingskravet i art. 3 GG avser rättslig likabehandling syftar socialstatsprincipen till att avveckla faktisk olikbehandling.[27] Fullständig förmögenhetsutjämning är dock inte målet, det skulle motverka rätten till personlig frihet i art. 2 GG.

[21] BVerfGE 13, 181.
[22] BVerfGE 98, 83, BVerfGE 98, 106.
[23] BVerfGE 46, 292, 334.
[24] Art. 20 I GG.
[25] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 407.
[26] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 408, Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 41. Jfr Dahlberg, SN 2004, s. 665, som anför att flera rättsliga principer i realiteten torde utgöra mål och inte rättsprinciper.
[27] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 408.

Tyskland karaktäriseras stundom även som en "skattestat" (*Steuerstaat*). Med denna term torde inte avses någon djupare innebörd än en stat som får in sina intäkter genom skatter.[28] Termen är således träffande för samtliga utvecklade stater. För tysk del anses emellertid karaktären av skattestat följa av grundlagen. Skattestaten kan även symboliseras med det ständigt vidgade skatteanspråket från statens sida gentemot dess medborgare, vilket kan ses som väsensskiljt från och konfliktfyllt i förhållande till rättsstaten.[29] Konstitutionellt är dock skattestaten underkastad kraven enligt rättsstatsprincipen i art. 20 III GG.[30] Skattestaten kan även ses som den motsatta sidan av socialstaten, eftersom denna huvudsakligen finansieras genom skatteintäkter.[31]

Av art. 20 III GG, där det framhålls att myndigheter och domstolar är bundna av lag och rätt, följer rättstatsprincipen.[32] Något föreskriftskrav inom skatteområdet motsvarande det svenska går inte att utläsa av grundlagen, men anses ändå föreligga.[33] Det går att uttolka med stöd av några av de mest centrala artiklarna i GG.[34] Något analogiförbud anses dock inte vara för handen.[35] Den formella rättssäkerheten får i dessa fall stå tillbaka för den materiella. Inte heller något förbud mot retroaktiv skattelag finns uttryckligen i grundlagen.[36] Författningsdomstolen har dock uttolkat ett principiellt sådant förbud ur grundrättigheterna. Även i domstolens praxis skiljes liksom i svensk doktrin mellan äkta och oäkta retroaktivitet.[37] Av art. 79 GG följer den tyska motsvarigheten till den formella lagkraftens princip, en lag kan endast ersättas av annan lag.

Vidare har Tyskland betecknats som en "författningsstat" (*Verfassungsstaat*). Bakgrunden till denna etikettering får ses i den maktdelning mellan lagstiftare och författningsdomstol som konstitutionen bygger på. En sådan maktdelning saknas för svenskt vidkommande i princip enligt 1974 års RF som bygger på folksuveränitetstanken. Medlemskapet i EU och inkorporeringen av Europakonventionen i svensk lagtext har dock medfört ökade möjligheter till konstitutionell överprövning av lagar och myn-

[28] Se t.ex. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, s. 28.
[29] Tipke, Lang, Steuerrecht, s. 61.
[30] Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 37.
[31] Jfr Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 42.
[32] Jfr Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstat, s. 37.
[33] Alhager, Dispens från inkomstskatt, s. 69–70, som vidare framhåller att förvaltningsåtgärder som inte innebär ingrepp i den enskildes frihet eller egendom inte kräver lagstöd.
[34] Art. 2 I, 20 III samt 14 GG. Se Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 98.
[35] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 71.
[36] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 103. Ett straffrättsligt förbud mot retroaktiv lagstiftning finns dock i art. 103 GG.
[37] Se Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 104.

dighetsbeslut. Den sittande författningsutredningen har bl.a. i uppdrag att utreda behovet av en framtida svensk författningsdomstol.[38] Det återstår att se om detta är tendenser i en rörelse mot en svensk författningsstat.

Vilken betydelse har då socialstats-, skattestats-, rättsstats- och författningsstatsbegreppen annat än som rätts- eller statsvetenskapliga klassificeringar? Social- och rättsstatsbegreppen har ställning som författningsrättsliga principer vilka framstår som bindande för det offentliga.[39] Termerna skattestat och författningsstat tycks vara av mer deskriptiv natur.

Ofta uppfattas socialstatsbegreppet i ett samhällsvetenskapligt perspektiv närmast motsvara termen välfärdsstat enligt svensk terminologi. Stundom ses dock socialstaten som ett övergångsskede mellan den 1800-tals liberala rättsstaten och 1900-talets socialdemokratiska välfärdsstat.[40] Det är intressant att göra en jämförelse med uttrycket "social marknadsekonomi" som är en beteckning på det ekonomiska samarbetet inom Europeiska unionen enligt förslaget till ny konstitution.[41] Inom rättsvetenskapen brukar rättstatliga regler dock få symbolisera subsumtionslogisk tvistelösning, medan välfärdstatlig reglering syftar på målstyrning exempelvis genom ramlagstiftning.[42] I ett sådant perspektiv kan båda dessa modeller existera samtidigt inom olika rättsområden. Skatte- och straffrätt kan ses som exempel på rättsområden vilka utmärks av rättstatlig reglering, medan socialrätten brukar anföras som ett målstyrt välfärdsstatligt rättsområde. Även den målstyrda regleringen omfattas dock för svenskt vidkommande av principen om lagbunden myndighetsutövning i RF 1:1 samt i förekommande fall av den skatterättsliga legalitetsprincipen i RF 8:3. Den nu beskrivna distinktionen synes emellertid vara mindre relevant för den tyska skatterätten, som omfattas både av de formella rättsstatliga kraven samt av de materiella kraven i grundrättigheterna.

Att det till viss del finns ett historiskt perspektiv i den tyska begreppsanvändningen visas av Klein, som efterfrågar en övergång från en skattestat till en "författningsskattestat".[43] Möjligen kan man även koppla distinktionen skattestat till en annan förekommande betydelse av termen stat, nämligen som beteckning på en personalkår eller särskild del av statsförvaltningen, t.ex. hovstat eller tygstat.

[38] Se dir. 2004:96.

[39] Se t.ex. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, s. 113–116.

[40] Se Dalberg-Larsen, Retstaten, velfaerdsstaten og hvad så?, s. 93–118. Jfr även Gustafsson, Rättens polyvalens, s. 183–184

[41] Se art. I-3, 3 p., förslaget till ny konstitution.

[42] Fransson, Lönediskriminering, s. 36, Hyden, Rättssociologi som rättsvetenskap, s. 116–124.

[43] Klein, BB 1996, s. 1807.

5.3.3 Det konstitutionella stödet för skatteförmågeprincipen

Vogel och Waldhoff anför fyra stöd i grundlagen för en tillämpning av skatteförmågeprincipen. Det första är art. 106 GG, vilken fördelar skatteinkomsterna mellan delstaterna.[44] De skatteformer som listas i art. 106 GG avses enligt Vogel och Waldhoff att definiera och mäta skatteförmågan.[45] Skatter som inte baseras på skatteförmågeprincipen i artikeln är inte tillåtna. Någon sådan princip är emellertid svår att utläsa ur artikeln, vilken behandlar fördelningen av skatteintäkterna, inte fördelningen av medborgarnas skattebörda. Det kan knappast ifrågasättas att flertalet av de viktigare skatteformerna, t.ex. inkomstskatt, bolagsskatt och arvsskatt, i normalfallet relaterar till den skattskyldiges förmåga. Flera av de skatter som listas i artikeln är dock svåra att konstruera på ett sätt som medför att de utformas efter skatteförmågeprincipen. Fordonsskatter har, i den mån de överhuvudtaget kopplats till skatteteorier, utformats efter en intresseprincip.[46] Indirekta skatter är, även om det bortses från svårigheten att ta hänsyn till dem vid beräknandet av existensminimum, svåra att förena med skatteförmågeprincipen. Musgrave har uppfattat indirekta varuskatter som oförenliga med skatteförmågeprincipen.[47] Welinder avfärdar möjligheten att tillämpa skatteförmågeprincipen på konsumtionsskatter.[48] Tipke ser två alternativa relationer mellan skatteförmågeprincipen och den indirekta beskattningen.[49] Den första är att skatteförmågeprincipen inte kan uttydas så brett att den omfattar även t.ex. mervärdesskatten. En andra tänkbar relation är att mervärdesskatten visserligen baseras på skatteförmågeprincipen, men att principen inte är konsekvent genomförd i denna skatteform.

Viss hänsyn till skatteförmågan har av tradition tagits inom den indirekta beskattningen genom att huvudsakligen beskatta umbärliga varor, men detta är inte tillräckligt för att allas skatteförmåga skall kunna tas i anspråk i samma utsträckning. Den differentierade mervärdesskatten är en nutida trubbig variant av ett sådant hänsynstagande.

Vidare har flera av de i art. 106 GG listade skatterna avskaffats. Om dessa verkligen var utformade för att ta tillvara en viss skatteförmåga borde detta innebära att det finns skatteförmåga som inte tillvaratas optimalt, vilket skulle kunna medföra en ökad olikbehandling av de skattskyldiga. Mot detta kan anföras argumentet att skatteförmågeprincipen i

[44] Jfr avs. 5.4.3.
[45] Vogel & Waldhoff, Germany, s. 101.
[46] Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 103, Mattsson, s. Skattepolitik, s. 30, Welinder, Skattepolitik, s. 75.
[47] Musgrave, The future of fiscal policy, s. 67–68.
[48] Welinder, Offentlig hushållning, s. 83.
[49] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 888–889.

sig inte grundar skatteplikten, utan endast anvisar hur skattebördan bör fördelas.

Trots att det inte finns några beskrivningar eller definitioner av de skatter som uppräknas i artikeln förutsätts dessa ha en viss grundutformning som lagstiftaren inte kan frångå.[50] Inkomstskatten skulle således inte kunna förändras från en netto- till en bruttobeskattning. En ren bruttobeskattning är knappast förenlig med skatteförmågeprincipens negativa sida. Inkomstskattesystemets nettoprincip är tvärtom en viktig substansdel i förmågeprincipen. Det går dock inte att läsa sig till ett krav på nettobeskattning i art. 106 GG.

Otvivelaktigt kan dock betydande förändringar av skattesystemets utformning göras. Den tyska inkomstbeskattningen har under senare år rört sig i riktning från en generell beskattning mot ett cedulärt system, med begränsade möjligheter till att kvitta underskott mot inkomster i andra inkomstslag.[51] I samband med en mindre reform 2003 begränsades bl.a. möjligheterna att dra av underskott i s.k. "tysta bolag" och möjligheterna till skatteutjämningar i koncerner.[52] Begränsningar i rätten att utnyttja underskott bör rimligen ses som svårförenliga med skatteförmågeprincipen.[53]

Ett andra och tredje stöd för skatteförmågeprincipen är enligt Vogel och Wallhoff likabehandlingsprincipen i art. 3, 1 p., GG samt det konstitutionella förbudet mot godtycklig behandling i samma artikels tredje punkt.[54] Enligt författarna leder principen om likhet inför lagen och förbudet mot godtycklig behandling till ett bredare tillämpningsområde för skatteförmågeprincipen än vad som följer av art. 106 GG. Likabehandlingsprincipen utesluter avvikelser från de konstitutionellt påbjudna skatterna och förbjuder vidare skatter differentierade efter skattebetalarens person. Vidare utesluter förbudet mot godtycklig behandling differentieringar baserade på irrelevanta kriteria.

Det är svårt att se att dessa principer entydigt skulle tala för ett skattesystem uppbyggt efter skatteförmågeprincipen. Dessa krav motsvarar i princip två av Smiths fyra allmänna skatteprinciper, nämligen "equality" och "certainty", vilka tillkom som en reaktion på äldre tiders godtyckliga och ad hoc-utformade beskattning.[55] Med Gunnarsson kan det konstateras att Smiths fyra krav borde framstå som självklara i ett modernt skattesystem.

[50] Vogel & Waldhoff, Germany, s. 102.
[51] Rädler, General description: Germany, s. 54–55.
[52] Ronge, Intertax 2003, s. 280–281.
[53] Jfr avs. 6.2.3.
[54] Vogel & Waldhoff, Germany, s. 102.
[55] Se t.ex. Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 46–47, samt s. 89–90.

Den sista grunden för skatteförmågeprincipen i grundlagen är socialstatsprincipen.[56] Denna princip anses ofta även tala för ett progressivt utformat inkomstskattesystem. Detta argument synes mer övertygande än de två föregående. Ett skattesystem utformat efter en intresseprincip antas oftast, men inte nödvändigtvis, leda till avgiftsfinansiering av offentliga tjänster.[57] Intresseprincipen kan dock vara konstitutionellt tillåten inom vissa rättsområden.[58]

Socialstatsprincipen i kombination med grundlagens krav på respekt för människovärdet medför en skyldighet för staten att garantera medborgaren dess existensminimum.[59] I förlängningen leder detta till att skattesystemet måste garantera den skattskyldiges existensminimum.

Rätten till skattefritt existensminimum omfattar inte enbart inkomstskatter.[60] Indirekta skatter som mervärdesskatt och punktskatter och som belastar konsumenter kan inräknas i existensminimum. Som exempel på punktskatter som kan inkräkta på existensminimum lämnar Tipke energiskatter på eldningsolja och naturgas.[61]

Socialstatsprincipen motsvaras enligt Tipke inkomstskatterättsligt av skatteförmågeprincipen. Det skatterättsliga skyddet för existensminimum avlastar det sociala välfärdssystemet. Det är inte möjligt för fiskus att ta i anspråk vad som måste kompenseras den enskilde i form av socialbidrag. Det offentligas skatteanspråk kan endast avse den delen av den skattskyldiges inkomst som överstiger existensminimum. En total välfärds- eller "försörjningsstat" är då inte förenlig med grundlagens människosyn.[62] Den ideologiska utgångspunkten i det tyska samhället avviker således från vad som gäller i svensk skatte- och socialrätt. Till skillnad från svenska förhållanden föreligger ingen rätt för lagstiftaren att välja mellan att underlätta för låginkomsttagare genom att bevilja avdrag för existensminimum eller genom att utge socialbidrag.[63]

[56] Vogel & Waldhoff, Germany, s. 103.

[57] Jfr Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 10, som framhåller att den tyska grundlagen utgår från förutsättningen att skattebetalaren inte kan påverka hur de inbetalade skattemedlen används.

[58] Vogel & Waldhoff, Germany, s. 108.

[59] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 408 och 427. Någon motsvarighet kan knappast utläsas ur regeringsformen. Enligt RF 1:2 2 st. skall det allmänna trygga rätten till arbete, bostad och utbildning samt verka för social omsorg och trygghet och för god levnadsmiljö. Detta portalstadgande medför emellertid inga bindande rättigheter för den enskilde.

[60] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 430.

[61] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 430.

[62] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 428–429.

[63] Så som skedde i samband med skattereformen, jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 186–189.

Skatteförmågeprincipens komponenter kan enligt Kirchhof härledas ur skiljda lagrum i grundlagen. Kravet på likabehandling följer av art. 3 1 st. GG. Den skattskyldiges fria val i ekonomiskt hänseende följer av egendomsskyddet i art. 14 GG. Skyddet för existensminimum kopplas till socialstatsprincipen. Kirchhof tvekar inte att framhålla att skatteförmågeprincipen även kan ha en fredsbevarande funktion.[64] I ett inomstatligt perspektiv kan skatteförmågeprincipen tillsammans med rättsstatsprincipen verka för att upprätthålla en fridsam samhällsutveckling.

Vogel och Waldhoff framhåller att skatteförmågeprincipen går att undersöka i två avseenden, dels ifråga om principens tillämpningsområde, dels ifråga om dess innehåll.[65] Principens tillämpningsområde motsvarar dess kvalifikation som rättsnorm och normens adressater. Detta medför att den nationalekonomiska definitionen av principen, eller snarare de konkurrerande definitionerna, inte kan tillmätas betydelse.[66] Den rättsliga skatteförmågeprincipen lever sitt eget liv oberoende av nationalekonomin. Som rättslig princip kan skatteförmågeprincipen, genom sitt ursprung i grundlagen, hänföras till konstitutionell rätt. Principen är en hopslagning av olika författningsmässiga principer och kan därmed härledas ur den positiva rätten.[67] Grundlagens principer om frihet, likhet, skyddet för existens och fred säkerställs i skatterättsligt avseende genom skatteförmågeprincipen.[68] Men principen fungerar även som måttstock för lösningar i det enskilda fallet. Den kompletterar en formell rättskällehierarkisk operation med en materiellt riktig lösning. Däremot kan inte själva grunden för skattskyldigheten härledas ur skatteförmågeprincipen.[69] Kopplingen mellan statsinkomster och statsutgifter är en fråga om intäktsfördelning, inte om intäktsberäkning.[70]

Skatteförmågeprincipens försteg framför andra skatterättsliga principer är inte oomstridd i doktrinen. Lang framhåller att i likhet med att avtalsfriheten kan komma att inskränkas till skydd för den svagare avtalsparten kan även skatteförmågeprincipens tillämpningsområde inskränkas.[71] Skatteförmågeprincipen är grundregeln i ett inre system av rätts-

[64] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 22.
[65] Vogel & Waldhoff, Germany, s. 106.
[66] Jfr diskussionen i avs. 2.2.5 om juridisk argumentationsrationalitet som artskild från ekonomisk rationalitet.
[67] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 21.
[68] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 21.
[69] Jfr Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 241–242, som kritiserar att lagstiftaren efter att ha fastställt skattskyldigheten på abstrakt grund, t.ex. domicilprincipen, sedan använder förmågeprincipen för att fördela skattebördan mellan samhällsklasserna.
[70] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 19.
[71] Lang, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitprinzips, s. 317.

principer som konkretiserar principen. I likhet med andra rättsprinciper utvecklas skatteförmågeprincipen i takt med sociala, rättsliga och ekonomiska förändringar i samhället. Lang ansluter sig här till synes till uppfattningen om rättssystemet som ett normativt öppet system.[72]

Kruse anför att skatteförmågeprincipen utgör en fundamentalprincip inom skatterätten.[73] Dess begränsade påverkan på de indirekta skatterna och på stämpelskatterna talar emot att principen skulle ha en sådan status. Kruses uttalande tillkom dock före författningsdomstolens aktivistiska period i mitten av nittiotalet, vilken ytterligare stärkt principens betydelse. Birk har rörande äldre praxis anfört att författningsdomstolen endast indirekt givit skatteförmågeprincipen författningsrang.[74]

Birk framhåller skatteförmågeprincipen som en konkretisering av fördelningen av skattebördan.[75] Principen syftar således till en rättvis fördelning av bördan. Till skillnad från intresseprincipen finns det därmed ingen tydlig koppling till den offentliga inkomstanvändningen. Uppfattningen om vad som är en rättvis fördelning av skattebördan är givetvis inte given och kan växla med tiden. Skatteförmågeprincipen skall inte fyllas med ett bestämt och entydigt innehåll, utan fyller sin funktion som en begränsning av lagstiftarens lagstiftningsutrymme genom en grundföreställning om den riktiga fördelningen av skattebördan.[76]

Skatteförmågeprincipen baseras på den skattskyldiges faktiska ekonomiska förmåga, inte på en optimal prestationsförmåga. Skatterna belastar den skattskyldiges verkliga inkomster och förmögenhet, men får inte ha karaktären av en avgift på sysslolöshet.[77] Frihetsprincipen i grundlagen medger den enskilde att inte utnyttja sin förmåga fullt ut.[78] Såtillvida baseras skatteförmågeprincipen på den skattskyldiges faktiska betalningsförmåga snarare än hans eller hennes teoretiska förmåga. Detta innebär dock inte att skatteförmåga nödvändigtvis behöver jämställas med betalningsförmåga i snävare bemärkelse så som tycks ha gjorts i svensk rättspraxis.

[72] Jfr t.ex. Gustafsson, Rättens polyvalens, s. 84–87, för diskussioner kring rättssystemets kognitiva respektive normativa öppenhet.
[73] Kruse, Steuerrecht, s. 43.
[74] Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 51.
[75] Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 53.
[76] Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 53.
[77] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 27. Jfr Atkinson och Stiglitz konstaterande i avs. 2.2.3 att en persons nytta av en beskattad inkomst skulle kunna bli större vid ett byte till ett sämre betalt arbete.
[78] Jfr Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 428–429.

5.4 Finansrättsliga grundlagsregler

5.4.1 Skatte- och budgetmässig grundlagsreglering

Avsnitt X i grundlagen, vilket har rubriken "Das Finanzwesen", består av art. 104a–115 GG. Detta avsnitt utgörs av två delar. Den första, art. 104a–108, behandlar i huvudsak fördelningen av skatteintäkter mellan förbundsstaten, delstaterna och kommunerna. Denna del benämns i tysk doktrin som "finansförfattningen" *(Finanzverfassung)*.[79] I art. 109–115 behandlas offentlig hushållning och budgetfrågor. Denna senare del, vilken ibland betecknas som "budgetförfattningen" *(Haushaltsverfassung)*, kommer inte att beröras i framställningen.[80] Finansförfattningsrätten hänförs av tysk doktrin till statsrätten, närmare bestämt till "Staatsorganisationsrecht", eftersom den inte innehåller några materiella skatteregler.[81] I doktrinen kopplas dock skatteförmågeprincipen ihop med finansförfattningen. Det framhålls i doktrinen att finansförfattningen har stor praktisk och politisk betydelse.[82] Finansförfattningens innehåll har beskrivits som en hörnpelare i den förbundsstatliga ordningen.[83] Det har dock anmärkts att finansförfattningen reglerar ämnen som kan klassificeras som t.ex. lagstiftningskompetens eller förvaltningsrätt och att det i andra staters författningar är vanligare att man inte samlar finans- och budgetfrågor i ett kapitel.[84]

Finansförfattningens innehåll är till skillnad från grundrättigheterna inte statiskt. En större reform genomfördes 1969.[85] Återföreningen av

[79] Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 8, Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 40, Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 54. Denna beteckning används ofta även som beteckning på hela avsnitt X, jfr Bischoff, Haug-Adrion & Dehner, Staatsrecht und Steuerrecht, s. 121, Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 9, Schemmel & Borell, Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Steuerhaushalt, s. 40.

[80] Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 8, Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 40.

[81] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 41.

[82] Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 9.

[83] Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 12.

[84] Schemmel & Borell, Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Steuerhaushalt, s. 50. En jämförelse med den svenska regeringsformen visar att kompetensregler finns i åttonde kapitlet medan budget- och hushållningsfrågor behandlas i nionde kapitlet. Vissa frågor kan även sig vara reglerade i Riksdagsordningen, vilken inte har ställning av grundlag, se t.ex. RO 3:7 2 st. och 4:6:2.

[85] Se t.ex. Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 21–23, Schemmel & Borell, Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Steuerhaushalt, s. 53.

de två tyska staterna i början av nittiotalet medförde ytterligare förändringar av grundlagsregleringen.[86] Det förändrade politiska klimatet under nittiotalet resulterade vidare i en ny art. 106a, vilken medgav bidrag från förbundsstaten till delstaterna för lokaltrafik. Den nytillkomna artikeln var ett led i en privatisering och regionalisering av det statliga järnvägsnätets lokaltrafik.[87]

Fördelningen av intäkterna från mervärdesskatten mellan förbundsstaten och delstaterna förändrades 1996 till en följd av att inkomstskatternas intäktsgenerering minskat efter förändringar i familjebeskattningen.[88]

I samband med en reformering av företagsbeskattningen tillerkändes kommunerna fr.o.m. 1998 en andel av mervärdesskatteintäkterna.[89] Fördelningen av skatteintäkterna görs med hänsyn till lokala förhållanden.

Kompetensfördelningen kan i en förbundsstat avgränsas på olika sätt. Fördelningen i Grundgesetz har beskrivits som en medelväg mellan den federalistiska fördelningen i 1871 års grundlag och den unitära i 1919 års grundlag.[90] Medan fördelningen av *arbets*uppgifter mellan förbundsstat och delstater var uttömmande reglerad i grundlagens ursprungsversion hade inte motsvarande möda ägnats åt utgiftsfördelningen.[91] Först genom 1969 års reform reglerades denna genom art. 104a GG. Huvudregeln är att förbundsstaten och delstaterna själva skall bekosta de utgifter som följer av de uppgifter de ålagts.[92] Det finns emellertid möjlighet för förbundsstaten att lämna ekonomiskt stöd till delstaterna eller kommuner för vissa större investeringar.[93]

Handlar delstaterna på uppdrag av förbundsstaten bärs kostnaderna av denna.[94] Av artikeln följer vidare att förbundsstaten och delstaterna har

[86] Se t.ex. Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 23–28.
[87] Se Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 28.
[88] Art. 106 III GG. Se Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 28.
[89] Art. 106 V a GG. Se Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 29.
[90] Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 33.
[91] Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 60. Arbetsuppgifter avser i detta sammanhang förvaltningsuppgifter delstaterna tilldelats, inte deras lagstiftningskompetens. Huvudregeln för fördelning av arbetsuppgifter är att delstaterna skall utföra vad som ålagts dem genom federal lagstiftning, såtillvida inte annat följer av eller tillåts i GG, se art. 83.
[92] Jfr Schemmel & Borell, Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Steuerhaushalt, s. 53.
[93] Art. 104a IV GG.
[94] Art. 104a II GG.

rätt att ta ut förvaltningsavgifter för att bekosta sina verksamheter och vidare ansvarar gentemot varandra för att man upprätthåller en fungerande förvaltning.[95] Delstaterna ansvarar därvidlag även för att kommunerna utför sina uppgifter.[96] Regeln har praktiskt kommit till nytta exempelvis i samband med uppbörd av ölskatt, vilken uttas av federala myndigheter, men tillfaller delstaterna.[97]

5.4.2 Skattemässig normgivningskompetens

Art. 105 behandlar normgivningskompetensen i skatteärenden. Någon legaldefinition av skattebegreppet finns inte i artikeln. Författningsdomstolen har i rättspraxis anknutit det författningsrättsliga skattebegreppet till legaldefinitionen i den generella förfarandelagen inom skatteområdet *Abgabenordnung* (AO).[98] Tipke och Lang framhåller att legaldefinitionen knappast haft någon nämnvärd skatterättslig betydelse, utan har i huvudsak använts för att avgränsa det skatterättsliga skattebegreppet gentemot andra pålagor.[99] I § 3 I AO definieras skatter som penningprestationer som inte medför någon motprestation från det offentliga. Det tyska skattebegreppet torde därvidlag knappast skilja sig från det svenska. Författningens mer påtagliga betydelse i tysk rätt medför dock att legaldefinitionen får en större betydelse än vad som hittills gällt i svensk rätt.[100] Exempelvis introduktionen av "gröna" miljöskatter har lett till en omfattande doktrinär diskussion huruvida dessa skatter är författningsenliga.[101] Specialdestinerade skatter synes dock hittills ha accepterats av författningsdomstolen.[102] Att skatteintäkterna från en pålaga destineras för ett visst ändamål medför inte med automatik att den skattskyldige tillförs en motprestation, även om motivet för specialdestinerade skatter ofta varit att en viss verksamhet orsakar det allmänna kostnader.[103] Vidare följer av

[95] Art. 104 V GG.
[96] Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 64.
[97] Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 64.
[98] Se Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 97.
[99] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 44.
[100] RÅ 1996 ref 5 och liknande mål kan då ses som undantag.
[101] Se t.ex. Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO_2-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltensteuer durch Abgaben im Umweltrecht. Se vidare avs. 6.14.
[102] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 46.
[103] Jfr Welinder, Offentlig hushållning, s. 71–72, eller Skattepolitik, s. 62.

AO att en skatt måste uttas till någon offentlig menighet, förbundsstaten, delstaterna, kommuner eller religiösa samfund. Skatten skall avses att vara intäktsgenererande. Böter och andra sanktionsavgifter, förseningsavgifter, räntor och liknande räknas inte som skatter, annat än när de ingår som delkomponenter i ett skattekrav.[104] Däremot framhålls tullar och liknande pålagor som skatter enligt AO. Vidare kännetecknas skatter av att de skall tas ut när det sakförhållande föreligger då skattskyldighet enligt skattelagstiftningen inträder. Såtillvida upprätthålls likhet och lagbundenhet i beskattningen.[105]

Det framhålls dock i nyare doktrin att det författningsmässiga skattebegreppet i GG räcker längre än formuleringen i AO och får istället definieras efter de funktioner och ändamål som framträder i grundlagen.[106] Legaldefinitionen i AO får därför endast ses som tolkningshjälp vid uttolkningen av det författningsmässiga skattebegreppet.[107] En strikt tillämpning av den skatterättsliga legaldefinitionen skulle således sätta författningens kompetensfördelning ur spel.[108] Ordinära lagändringar beslutade av förbundsdagen skulle kunna leda till ändringar av grundlagens innehåll.

Författningsdomstolen har dock i sin praxis uttalat sig med formuleringar närliggande den skatterättsliga definitionen.[109] Legaldefinitionen har sedvanerättsligt haft inflytande på den konstitutionella definitionen.[110] Någon närmare motivering för användandet av legaldefinitionen har inte lämnats av domstolen.[111] Författningsdomstolens tolkning av skattebegreppet har följts av de högsta skatte- och förvaltningsrättsliga instanserna.

Skattebegreppet har karaktäriserats som att det har dubbla funktioner.[112] Det avgränsar handlingsutrymmet mellan förbundsstater och del-

[104] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 46.
[105] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 46.
[106] Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, s. 97. I äldre doktrin synes dock kopplingen mellan den skatterättsliga legaldefinitionen och konstitutionen ha upprätthållits, se Draschka, Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums, s. 31,
[107] Jfr Starck, Überlegungen zum verfassungsrechtlichen steuerbegriff, s. 195–197.
[108] Jfr t.ex. Draschka, Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums, s. 31–32.
[109] BVerfGE 84, 239, s. 269.
[110] Starck, Überlegungen zum verfassungsrechtlichen steuerbegriff, s. 195.
[111] Draschka, Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums, s. 30.
[112] Starck, Überlegungen zum verfassungsrechtlichen steuerbegriff, s. 193. Dessa båda funktioner kan ses som varianter av de två generella funktioner författningen har, dels att skydda den enskilde gentemot det offentliga, dels att sätta ramarna för de offentliga verksamheterna och den politiska makten. Jfr Benda, DStZ 1984, s. 159.

stater. Denna funktion har således ingen direkt motsvarighet i svensk konstitutionell rätt. Vidare har skattebegreppet även den mer traditionella funktionen som avgränsning av de ingrepp i de enskilda medborgarnas ekonomiska sfär som det offentliga har rätt att göra. Båda dessa funktioner ställer givetvis krav på ett någorlunda precist begrepp.

Någon "skatteförfattning" finns dock inte i egentlig mening, endast konstitutionella normer och principer som påverkar beskattningen.[113] En undersökning av dessa normer ger vid handen att skatter utgörs av penningprestationer.[114] Att skatterna inte medför någon rätt till motprestation från det offentliga kan sägas följa av art. 106 GG om fördelning av skatteintäkterna mellan förbundsstat och delstater samt art. 107 GG om skatteutjämning mellan delstaterna.

Lagstiftningskompetensen rörande skatter fördelas på följande sätt. Förbundsstaten har exklusiv kompetens ifråga om tullar och finansmonopol.[115] Vidare har förbundsstaten med delstaterna konkurrerande kompetens över övriga skatter. Med konkurrerande kompetens avses att delstaterna har möjlighet att lagstifta så länge förbundsstaten inte har utnyttjat sin lagstiftningsrätt inom området.[116] Under vissa förutsättningar har förbundsstaten ensam lagstiftningsrätten, t.ex. om en åtgärd behövs för att upprätthålla en enhetlig rättsordning.[117] Delstaterna har kompetensen över lokala punkt- och lyxskatter.[118] För skatter vars intäkter helt eller delvis tillkommer delstater, kommuner eller kommunförbund krävs godkännande av parlamentets övre kammare *Bundesrat* för federal lagstiftning.[119] Om förbundsrådet vägrar godkänna ett lagförslag kan rådet, förbundsdagen eller regeringen begära att ett medlingsutskott sammankallas.[120] Detta utskott har emellertid ingen rätt att lämna lagstiftningsförlag.[121] Utskottet kan endast föreslå ändringar eller strykningar i förslag som redan godkänts av förbundsdagen.

[113] Benda, DStZ 1984, s. 160.

[114] Genom sammanläsning av art. 105, 106, 107 108 samt 110 GG, se Draschka, Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums, s. 33.

[115] Den nationella kompetensen i tullfrågor är emellertid starkt begränsad efter den europeiska tullharmoniseringen. Jfr Moëll, Harmoniserade tulltaxor, s. 215–219, Ståhl & Persson Österman, EG-Skatterätt, s. 142–144.

[116] Art. 72 I GG.

[117] Art. 72 II GG.

[118] Art. 105 II a GG.

[119] Art. 105 III GG. Bundesrat består av representanter för delstaterna, art. 51 GG.

[120] Art. 77 II GG. Jfr Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 51.

[121] Enligt art. 76 I GG har endast regeringen, förbundsrådet samt ledamöter i förbundsdagen denna befogenhet.

5.4.3 Intäktsfördelningen

I art. 106 regleras fördelningen av skatteintäkter från olika skatteslag. Som framhålles i doktrinen innehåller artikeln inga definitioner av dessa skatteslag, utan artikeln utgår från tysk skatterätts traditionella indelning i olika skatteformer.[122] Intäktsfördelningen har kategoriserats som en spegelbild av den tyska förbundsstatens pluralistiska skattesystem.[123] Olika uppfattningar har funnits rörande den principiella betydelsen av den uppräkning av olika skatteformer som görs i artikeln. En ståndpunkt är att de skatter som uppräknas i art. 106 är författningsenliga och därmed "författningsrättsligt tabu". Det har dock även hävdats att art. 106 inte utgör någon etisk regel kring fördelningen av skattebördan.[124]

Inom ramen för den intäktsfördelning som uppställs i artikeln kan de befintliga skatteformerna, som t.ex. inkomstskatt och mervärdesskatt, reformeras och utvecklas. Artikeln hindrar emellertid inte att nya skatteformer utvecklas av lagstiftaren eller att traditionella skatter som inte listats i artikeln uttas, under förutsättning att de integreras i artikelns fördelning av skatteintäkterna.[125] Att skatteformerna i sig är författningsenliga innebär inte heller att de inte får avskaffas av lagstiftaren.[126] Författningen fastställer endast skattesystemets grundstruktur.

Förbundsstaten erhåller intäkterna från de traditionella finansmonopolen, varav brännvinsmonopolet är det enda kvarvarande.[127] Vidare erhåller förbundsstaten enligt artikeln intäkter från tullar. I praktiken tillfaller dessa numera den Europeiska unionen.[128] Förbundsstaten erhåller även intäkter från punktskatter *(Verbrauchsteuern)*, bortsett från ölskatten som tillfaller delstaterna och lokala punktskatter som de ifrågavarande kommunerna erhåller. De punktskatter som tillfaller förbundsstaten är brännvinsskatten, kaffeskatten, mineraloljeskatten, skatterna på skummande vin och starkvin samt tobaksskatten.[129] I artikeln utpekas även ett antal s.k. Verkehrsteuern, vars intäkter tillfaller förbundsstaten. Dessa skatter synes i första hand kunna jämföras med stämpelskatter.[130] Till viss

[122] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 55. Denna uppfattning bekräftas av författningsdomstolen i BVerfGE 7, 244, 251.
[123] Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 55. Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 22–23, för ett resonemang kring varför de pluralistiska systemen uppstått i de utvecklade länderna.
[124] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 959.
[125] Tipke, Die Steuerrechtsordnung s. 528, Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 56.
[126] Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 55.
[127] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 55.
[128] Se t.ex. Ståhl & Persson Österman, s. 144.
[129] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 55.
[130] Se Olsson, Punktskatter, s. 150–151.

del tycks begreppet även användas som "slasktratt" för skatter som man har svårt att klassificera.[131] Av de i lagtexten utpekade skatterna är det i nuläget endast försäkringsskatt som uttas. Av begränsad praktisk betydelse är även engångsförmögenhetsskatter och utjämningsavgifter som uttogs efter andra världskriget. Förbundsstaten erhåller även tilläggsavgifter till inkomst- och bolagsskatter.[132] Vidare tillfaller EG-rättsliga avgifter förbundsstaten för vidare befordran.

Delstaterna tilldelas intäkterna från förmögenhetsskatten, arvsskatten, fordonsskatten, ölskatt samt kasinoavgift. Även intäkter från andra Verkehrsteuern än de som utpekas som federala inkomster tillfaller delstaterna. Dessa är i dagsläget stämpelskatt på fastigheter *(Grunderwerbsteuer)*, totalisator- och lotteriskatt samt brandskyddsskatt.[133]

Vidare finns det en grupp av skatter som tillkommer kommuner eller kommunförbund. Dessa skatter är bl.a. fastighetsskatt och näringsskatt. Till denna grupp hänförs även lokala punktskatter och vad som i lagtexten benämns som *Aufwandsteuern*.[134] Skillnaden mellan traditionella punktskatter och Aufwandsteuern ligger enligt Förster i att medan punktskatterna belastar konsumtionsvaror uttas Aufwandsteuern på innehav och användning av något, t.ex. ett faktiskt eller rättsligt tillstånd.[135] Skatterna synes motsvara vad jag i min avhandling benämnt som *innehavsskatter*.[136] Skatter konstruerade på detta sätt har ofta karaktären av licensavgifter.[137] Som exempel på sådana skatter som fortfarande uttas i Tyskland kan nämnas hundskatt och nöjesskatt.[138] Skatt på utskänkningstillstånd får exemplifiera upphävda licensskatter.

Intäkterna från de förmodligen viktigaste skatterna delas emellertid mellan förbundsstaten och delstaterna.[139] Inkomstskatten, bolagsskatten och mervärdesskatten kallas gemensamt för *Gemeinschaftsteuern* och särskilda regler ges för skatternas fördelning. Intäkterna från inkomst- och

[131] Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 122.

[132] Dessa har i senare tid uttagits för att finansiera återföreningen mellan de tidigare två tyska staterna.

[133] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 55.

[134] Art. 106 VI GG.

[135] Förster, s. 110–111.

[136] Se Olsson, Punktskatter, s. 149–150.

[137] I Storbritannien benämns denna skatteform som *excise license duties*, se t.ex. Farmer & Lyal, s. 225. Jfr även, Cnossen, Excise systems, s. 7, som särskiljer licensliknande skatter från punktskatter. I svensk skatterätt har av tradition inte någon skiljelinje upprätthållits mellan varuskatter och innehavsskatter. De licensliknande skatterna behandlas i Skatteverkets handböcker och lagtextsamlingar tillsammans med övriga punktskatter och handhas administrativt av det särskilda skattekontoret i Ludvika, vilket även administrerar övriga punktskatter.

[138] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 58.

[139] Art. 106 III GG.

bolagsskatterna skall enligt artikeln delas hälften var mellan förbundsstaten och delstaterna. Ifråga om skatterna på tjänste- och ränteinkomster modifieras denna delning dock av att kommunerna har rätt till en andel av skatteintäkterna.[140] Inkomsterna från mervärdesskatten fördelas fr.o.m. 1998 mellan förbundsstat, delstater och kommuner enligt lag godkänd av Bundesrat.[141] Kommunernas andel har legat runt 12–15 % av intäkterna från inkomstskatten. För mervärdesskatt har andelen utgjort 2,1 %.[142] Det har framhållits att det endast är i samband med fördelningen av de gemensamma skatterna som skattebetalaren figurerar i grundlagen.[143] Överbelastning av de skattskyldiga skall undvikas genom justering av förbundsstatens och delstaternas intäktsbehov. Formuleringen har emellertid uppfattats som uttryck för en generell proportionalitetsprincip.[144]

Om förbundsstaten har utgifter härrörande från särskilda vissa delstater eller kommuner har den rätt att kompensera sig för dessa.[145]

5.4.4 Finansutjämning

Ett särskilt konstitutionellt problemområde utgörs av de möjligheter till skatteutjämning mellan delstaterna som lämnas i art. 107 GG. Den tyska konstitutionen bygger givetvis, i likhet med andra förbundsstaters, på tanken att de enskilda delstaterna har ett långtgående självstyre. Samtidigt ger grundlagen uttryck för tanken att det allmänna är skyldigt att sträva efter enhetliga levnadsförhållanden i hela förbundsstaten. Detta uttrycks särskilt i art. 72 II GG, där det framgår att förbundsstaten inom det område där den konkurrerande lagstiftningskompetensen normalt gäller ensam äger lagstiftningsmakt när det behövs för att åstadkomma enhetliga levnadsförhållanden i förbundsstaten. Vidare framgår det även av art. 106 III 2 p. GG, där det framhålles att det vid intäktsfördelningen av de gemensamma skatterna, utöver skattebetalarens belastning, även skall tas hänsyn till att enhetliga levnadsförhållanden upprätthålles. Målsättningen om enhetliga levnadsförhållanden i hela förbundsstaten kan kopplas till de grundläggande socialstats-, rättsstats- och förbundsstatsprinciperna i art. 20 GG.[146] Således föreligger en författningsmässig regionalpolitisk målsättning, något som i den svenska regeringsformen inte

[140] Art. 106 VI GG.
[141] Art. 106 VI GG.
[142] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 58.
[143] Art. 106 III 2 p. GG. Schemmel & Borell, Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Steuerhaushalt, s. 57, Benda, DStZ 1984, s. 159.
[144] Benda, DStZ 1984, s. 159.
[145] Art. 106 VIII GG.
[146] Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 19.

annat än möjligen indirekt kan utläsas ur portalstadgandet i RF 1:2. Det är dock omtvistat huruvida enhetlighetsprincipen utgör ett bindande författningsmässigt påbud eller endast ett lagstiftardirektiv.[147]

Det tyska skatteutjämningssystemet kan sägas ha två komponenter. *Vertikal skatteutjämning* följer av ovan beskrivna transferering av mervärdesskatteintäkter från förbundsstaten till delstaterna.[148] Enligt art. 106 III GG skall som redan nämnts fördelningen mellan förbund och delstater göras så att enhetliga levnadsförhållanden kan upprätthållas i hela förbundsstaten.

Vid finansreformen 1969 stärktes möjligheterna till *horisontal skatteutjämning*, dvs. mellan olika medlemsstater. I förarbeten till reformen framhölls att grundlagen avsågs främja enhetliga levnadsförhållanden samt att ingen modern förbundsstat, med anspråk på att utgöra en rätts- och socialstat, kunde undandra sig en långtgående utjämning av levnadsförhållandena mellan medlemsstaterna. Resultatet av reformen blev ett antal författningsändringar, syftande till enhetliga rättsliga och ekonomiska förhållanden i delstaterna samt till utjämning av levnadsförhållandena mellan dessa.[149] Den skattemässiga omfördelningen mellan delstaterna reglerades i art. 107 GG. Utjämningstanken i 1969 års finansreform har lett till en kompetensordning som bygger på grundlagsprincipen att enhetliga sakfrågor skall behandlas på förbundsnivå, medan olikartade frågor behandlas på delstatsnivå.[150] Finansutjämningen framstår i grundlagen inte enbart som en författningsreglerad regionalpolitik utan även som ett huvudmål för den förbundsstatliga finansförfattningen.

Det finns en i grundlagen inbyggd motsättning mellan finansutjämningen i art. 107 GG och den budgetmässiga kompetensen i art. 109 I GG, vilken stadgar att förbundsstaten och delstaterna är självständiga och oavhängiga av varandra. Denna konflikt uppfattas lösas så att finansutjämningen medger delstaterna de finansiella resurser som är nödvändiga för att säkerställa deras budgetmässiga självständighet.[151] Den vertikala skatteutjämningen motiveras med en förbundsstatlig biståndsskyldighet som utgör en beståndsdel av förbundsstatsprincipen och som låter delstaterna ta del av den skatteförmåga som genererar de gemensamma skatterna.

I ett nationalekonomiskt perspektiv fyller skatteutjämningen en av Musgraves tre huvudfunktioner i teorin om den offentliga hushållningen,

[147] Se Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 20, för litteraturreferenser.
[148] Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 20.
[149] Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 22.
[150] Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 22.
[151] Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 23.

nämligen *distributionsfunktionen.*[152] Det har i nationalekonomisk doktrin kritiserats att skatteutjämningen inte i större utsträckning tillgodoser *allokeringsfunktionen.*[153] Mot denna synpunkt har invänts att den distributiva målsättningen om enhetliga levnadsförhållanden utan skatteutjämning riskerar att reduceras till en socialhjälpsgaranti.[154] I en förbundsstat med relativt homogen befolkning och med ett fritt näringsliv förutsätts alla ha lika chanser eller möjligheter. Här är det således fråga om en närmast myrdalsk vision, dvs. den amerikanska drömmen om allas lika möjligheter.[155]

Fem varianter av skatteutjämning följer av grundlagen. Som ovan beskrivits överförs medel från de gemensamma skatterna från förbundsstaten till delstaterna genom vertikal skatteintäktsutjämning enligt art. 106 III GG. De skatter som tillkommer delstaterna, nämligen de skatter som helt tillfaller delstaterna enligt art. 106 II GG och deras andel av de gemensamma skatterna enligt art. 106 III GG, skall fördelas mellan dem (horisontell skatteintäktsutjämning).[156] Vidare kan delstater med låga skatteintäkter kompenseras för dessa (horisontell skattekraftsutjämning).[157] Ytterligare ett fall av utjämning utgörs av det som betecknas som utjämning av varierande finanskraft mellan delstaterna.[158] I sista hand förekommer även förbundsstatliga bidrag till delstater med svag skatteförmåga som budgetförstärkning.[159]

Som ovan redovisats delas inkomst- och bolagsskatterna enligt grundlagen lika mellan förbundsstat och delstater, bortsett från en mindre del som tillkommer kommunerna.[160] Fördelningen av mervärdesskatteintäkterna är emellertid inte fastslagen författningsmässigt, utan regleras genom lag som måste godkännas av Bundesrat. Ifråga om löpande inkomster har förbundsstaten och delstaterna lika rätt till täckande av sina nödvändiga utgifter.[161] Dessa nödvändiga utgifter måste prognostiseras flera år framåt i tiden. Vidare går en del av mervärdesskatteintäkterna till den

[152] Musgrave, The theory of public finance, s. 6 och 17. Jfr Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 24.
[153] Se Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 24, för referenser.
[154] Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 24.
[155] Myrdal, Vägvisare, s. 199, I stället för memoarer, s. 270–271.
[156] Art. 107 I GG.
[157] Art. 107 I GG.
[158] Art. 107 II GG.
[159] Art. 107 GG.
[160] Art. 106 III GG.
[161] Art. 106 III 1 p. GG. Som tidigare beskrivits skall det i fördelningen även tas hänsyn till att skattebetalare inte överbelastas och att enhetliga levnadsvillkor upprätthålls inom förbundsstaten.

Europeiska unionen.[162] Om förhållandet mellan inkomster och utgifter väsentligen förändras skall en ny fördelning göras.[163]

De skatter som enligt grundlagen tillfaller delstaterna, dvs. dels de skatter som oavkortat går till delstaterna, dels den del av de gemensamma skatterna som tillfaller dessa, skall fördelas mellan staterna efter de skattemedel som inlevererats från respektive stat.[164] Fördelningen sker således inte efter den faktiska skatteförmågan i delstaterna. En sådan fördelning kan i vissa fall bli missvisande.[165] En arbetsgivare med anställda vid filialer i flera delstater redovisar all löneskatt där företaget har sitt säte. Likaledes redovisar en arbetsgivare skatt även för arbetstagare som pendlar från andra delstater. Genom lagstiftning godkänd av Bundesrat kan dessa felaktigheter korrigeras och löne- och bolagsskatterna istället beräknas genom en "domicilprincip" där skatteintäkterna fördelas efter arbetstagarnas eller filialernas delstatstillhörighet.[166]

Den horisontella skatteintäktsutjämningen syftar således till att fördela skatteintäkterna efter den verkliga skatteförmågan. Något moment av inkomstutjämning mellan delstaterna föreligger således inte. För att kompensera delstater med svaga inkomster medger grundlagen horisontell finanskraftsutjämning mellan delstaterna.[167] Hänsyn skall även tas till kommunernas behov. Finansutjämningen fyller i praktiken en viktig funktion för att upprätthålla finanssvaga delstaters möjlighet att för en självständig budgetpolitik och bidrar således till att möjliggöra och upprätthålla enhetliga levnadsvillkor i samtliga delstater.[168] Finanskraft är ett vidare begrepp än skattekraft eller skatteförmåga. Även vissa avgifter har i praxis räknats in i delstaternas finanskraft.

Den sista möjligheten till inkomstutjämning som föreskrivs i grundlagen är att förbundsstaten stöder inkomstsvaga delstater med bidrag för täckande av deras allmänna finansieringsbehov.[169] Denna skatteutjämning är uttalat fakultativ, det föreligger ingen skyldighet för förbundsstaten att tillhandahålla den. Samtidigt finns det inte heller någon författningsmässig begränsning av hur höga dessa bidrag kan vara.[170]

De olika formerna av skatteutjämning regleras, som följer av grundlagen, i särskilda lagar. Viktigas av dessa är Gesetz über den Finanzaus-

[162] Jfr Melz, Mervärdesskatt, s. 15, Ståhl & Persson Österman, EG-skatterätt, s. 166.
[163] Art. 106 IV GG.
[164] Art. 107 I GG.
[165] Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 35.
[166] Art. 107 I GG.
[167] Art. 107 II GG.
[168] Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 47.
[169] Art. 107 II GG.
[170] Jfr Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 69.

gleich zwischen Bund und Länder (FAG), vilken behandlar horisontell skattekraftsutjämning, finanskraftsutjämning samt de förbundsstatliga bidragen till delstaterna. Omfördelningen av löne- och bolagsskatt efter domicilprincipen regleras i Zerlegungsgesetz 1971. Sedan åttiotalet har skatteutjämningen utgjort ett tvisteämne mellan förbundsstat och olika delstater. Den tyska återföreningen, där ett antal delstater med mycket lägre levnadsstandard än de västliga delstaterna tillkom, medförde att ämnet fick ännu större betydelse. Utöver särskilda övergångsbestämmelser skapades för att täcka det enorma finansieringsbehovet en provisorisk fond för "Deutsche Einheit", vilken huvudsakligen lånefinansierades.[171] De nytillkomna delstaterna erhöll inledningsvis 85 % av avkastningen för täckande av deras allmänna finansieringsbehov, medan återstoden tillföll förbundsstaten för täckande av utgifter kopplade till de nya delstaterna.[172] Senare kom hela avkastningen att tillfalla delstaterna. Fonderna har under senare år varit under avveckling genom särskilda bestämmelser i FAG.

Flera äldre versioner av FAG har underkänts av författningsdomstolen som delvis författningsvidriga.[173] Ur nyare rättspraxis märks författningsdomstolens omfattande dom den 11 november 1999.[174] I domen befanns stora partier av FAG vara författningsstridiga.[175] Domstolen tar som utgångspunkt att lagstiftaren genom grundlagsregleringen uppdragits att konkretisera och avgränsa de grundlinjer som fastlagts i grundlagen.

Den vertikala skatteutjämningen mellan förbund och delstater underkändes. Domstolen konstaterade att en flerårig finansplan för fördelning av mervärdesskatteintäkterna enligt art. 106 III 1 p. GG saknades.[176] Utan en sådan var kraven i artikelns andra punkt på ett undvikande av överbelastning av de skattskyldiga och ett utjämnande av levnadsförhållandena i de olika delstaterna inte möjligt att upprätthålla.

Finanskraftsutjämningen skall enligt domstolen minska skillnaderna i ekonomiska resurser mellan delstaterna, inte avskaffa dem helt.[177] Det åligger lagstiftaren att närmare definiera begreppet "finanskraft" i art. 107 II GG.[178] Hänsyn skall även tas till kommunernas finansbehov. Domstolen framhöll att lagstiftaren hade att avgöra vilken hänsyn som skulle tas till kommunernas skatteintäkter när finanskraften beräknades.[179] Enligt

[171] BVerfGE 101, 158, 236.
[172] Carl, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, s. 126–127.
[173] BVerfGE 72, 330, BVerfGE 86, 148.
[174] BVerfGE 101, 158.
[175] Detta mål gällde FAG 1993 som sedermera ersatts av FAG 2001.
[176] BVerfGE 101, 158, 227.
[177] BVerfGE 101, 158, 222.
[178] BVerfGE 101, 158, 228.
[179] BVerfGE 101, 158, 229.

8 § 5 p. FAG skulle hälften av kommunernas intäkter tas i anspråk för skatteutjämning. Domstolen anmärkte att kommunernas finansiella oberoende efter de senaste författningsändringarna modifierat den tudelning mellan förbunds- och delstatsnivå som tidigare funnits i finansförfattningen. Hälftendelningen av kommunernas intäkter kunde inte accepteras.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det tyska skatteutjämningssystemet har uppfattats som kontroversiellt och varit föremål för flera uppmärksammade avgöranden från författningsdomstolen. Flera av de komponenter som ingår i systemet utgör dock knappast någon skatteutjämning i egentlig mening. Horisontell skatteutjämningen motsvarar närmast fördelningen på statlig och kommunal inkomstskatt som görs i Sverige. Den största skillnaden är att flera olika skattetyper fördelas mellan förbunds-, delstats- och kommunal nivå. Någon geografisk eller social omfördelning utgör denna utjämning i princip inte. De förbundsstatliga kraven på tydlig kompetensfördelning mellan förbund och delstater har resulterat i förhållandevis detaljerade skattefördelningsregler. Som anmärkts av författningsdomstolen lämnar de emellertid utrymme för politisk utfyllnad av det spelrum som författningsregleringen sätter. Den tyska återföreningen har satt stor press på skatteutjämningssystemet och medfört att lagstiftaren försökt tänja på det spelutrymme den har tillgång till.

5.4.5 Uppbördssystemet

Uppbörden av skatterna är lika komplicerad som fördelningen av dem och normgivning av uppbörden regleras i grundlagen.[180] Skatteförvaltningen kan indelas i en federal del samt i delstatliga och kommunala delar.[181] Den federala skatteförvaltningen lyder under förbundsstatens finansministerium och består av ett Bundesamt für Finanzen, vilket behandlar frågor där central handläggning är önskvärd, t.ex. återbetalning av mervärdesskatt till utländska näringsidkare. Vidare lyder tullförvaltningen under finansministeriet. Tullförvaltningen handhar inte enbart tullar utan även punktskatter. Av de senare tillfaller intäkterna från ölskatten delstaterna enligt art. 106 II GG. Regleringen av den federala skatteförvaltningen sker genom lag på förbundsnivå. På delstatlig nivå finns Landesfinanzministerien. Delstatliga Finansämter handhar uppbörden av skatter som tillfaller delstaten och av skatter där delar av skatteintäkterna slussas vidare till förbundsnivå.[182] Till den senare kategorin hör de stora

[180] Art. 108 GG.

[181] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 59, Magnus Alhager, Dispens från inkomstskatt, s. 72.

[182] Dessa delstatliga skattemyndigheter är emellertid likartat uppbyggda i hela Tyskland, se Rädler, General descripition, s. 50.

intäktskällorna inkomst-, bolags- och mervärdesskatt.[183] Regler för de delstatliga skatterna ges i form av lag på förbundsnivå med godkännande av Bundesrat. Slutligen finns på kommunal nivå Steueramt som förvaltar de lokala skatterna. Det finns också möjlighet att med Bundesrats godkännande lagstifta om att federala och delstatliga myndigheter gemensamt skall administrera en skatt.[184] Över den federala och delstatliga skatteförvaltningen vakar i dessa fall Oberfinanzdirektionen. Vidare finns möjlighet att låta delstaterna överta kommunal skatteuppbörd vars intäkter skall vidarebefordras till delstatsnivå.

5.5 Författningsdomstolens roll

Den tyska författningsdomstolen är en institution som saknar direkt motsvarighet i det svenska rättsystemet. Domstolen ingår inte i de allmänna domstolarnas instansordning, utan fyller sin funktion genom att avge bindande rättsutlåtanden i konstitutionella frågor.[185] Dess förhållande till övriga domstolar kan i viss utsträckning liknas vid EG-domstolens förhållande till nationella domstolar.[186]

Den roll som författningsdomstolen har tilldelats måste ses mot bakgrund av den tyska rättsliga traditionen. I denna har det skiljts mellan författningstvister (*Verfassungsstreitigkeit*) och normprövning (*richterliches Prüfungsrecht*).[187] Författningstvister syftar härvidlag i första hand på tvister rörande kompetensfördelningen mellan konstitutionella organ. Dess ursprung kan spåras till den år 1495 inrättade *Reichskammergericht*, vilken löste tvister mellan furstar inom det Tysk-romerska kejsarriket.[188] Under det andra kejsardömet 1871–1918 rörde författningstvister motsättningar mellan centralregeringen och delstaterna eller mellan dessa. Tvisterna löstes av den riksdagskammare som bestod av representanter för delstaterna.[189] Under Weimarrepubliken infördes *Staatsgerichtshof*, vilken ifråga om författningstvister var en föregångare till Bundesverfassungsgericht.[190] Domarna utsågs genom val av riksdagen.

[183] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 56.
[184] Art. 108 IV GG.
[185] Jfr Wöhrmann, Verfassungsprozessrecht: Einführung. st. B I 1.
[186] Det kan knappast ifrågasättas att den gemenskapsrättsliga konstruktionen med förhandsavgöranden tillkommit delvis efter inspiration från den tyska ordningen.
[187] Kommers, The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, s. 4.
[188] Kommers, The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, s. 4–5, Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 2.
[189] Kommers, The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, s. 5.
[190] Se Holmström, Domstolar och demokrati, 233.

I traditionell tysk rättsuppfattning har det saknats utrymme för lagprövning.[191] Domstolarnas uppgift under de olika monarkistiska statsformerna som avlöste varandra var att tolka och tillämpa den skrivna rätten. Lagprövning som företeelse synes istället vara kopplat till en republikansk stats- och rättsuppfattning. Första gången lagprövning som instrument aktualiseras synes vara i den s.k. Frankfurt- eller Paulskirchenförfattningen från 1849, vilken dock aldrig kom att tillämpas.[192] Under Weimarrepubliken ansåg sig den högsta allmänna domstolen *Reichtsgericht* ha lagprövningsrätt utan något konstitutionellt stöd, medan de delstatliga domstolarna i allmänhet inte ansåg sig ha någon sådan rätt.[193]

Bundesverfassungsgericht utformades som en fortsättning på Weimarperiodens författningsdomstol. Författningstvister, vilka ofta rörde politiskt känsliga frågor, betecknades som "politisk" rätt. Dessa tvister uppfattades inte som lämpliga att hanteras av vanliga domare, vilka åtminstone under efterkrigsåren ansågs sakna konstitutionella perspektiv.[194] Den tyska domarkadern, vilken i likhet med vad den svenska hittills gjort, inträder i domarkarriären direkt efter avslutad grundutbildning och uppfattades vid grundlagens tillkomst som konservativ och misstrodd av allmänheten. Vidare talade det höga antalet domare i det tyska rättssystemet för en specialdomstol för dessa frågor. Att författningsdomstolen, till skillnad ifrån dess motsvarighet under Weimarperioden, även skulle behandla normprövningsfrågor indikerade dock närvaron av traditionella domare.

I konsekvens härav är förfarandet för utseende av domare säreget. Hälften av domarna utses av förbundsdagen, medan den andra hälften utses av förbundsrådet. Domstolen är organiserad i två avdelningar, senater, à åtta domare. Den ursprungliga tanken var att den första senaten närmast skulle avgöra mål om normkontroll, medan den andra senaten skulle döma i mål om författningstvister.[195] Eftersom måltillströmningen blev för ojämn har denna indelning dock fått överges. Fördelningen av måltyper mellan senaterna är numera likartad, eftersom den överväldigande majoriteten av mål rör normkontroll. Däremot är fördelningen av mål avseende på rättsområde högst olik. Första senaten handlägger civil-,

[191] Kommers, The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, s. 6.
[192] Holmström, Domstolar och demokrati, s. 225, Kommers, The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, s. 6, Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 2.
[193] Se vidare Holmström, Domstolar och demokrati, s. 238–240.
[194] Kommers, The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, s. 3. Jfr Holmström, Domstolar och demokrati, s. 341–343.
[195] Kommers, The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, s. 17–18.

social- och arbetsrättsliga mål, medan andra senaten i första hand avgör förvaltnings-, straff- och skatterättsliga mål.[196]

Tre av domarna i varje senat kommer från någon av de högsta federala domstolarna, Bundesgerichtshof, Bundesfinanzgericht, Bundesarbeitsgericht, Bundesverwaltungsgericht, Bundessozialgericht, medan återstoden utgörs av domarkompetenta jurister, professorer eller f.d. politiker.[197] Domarna utses för en ämbetsperiod på tolv år och kan inte återväljas.[198] Domstolens sammansättning får ses mot bakgrunden av de två dominerande politiska partiernas önskemål. Kristdemokraterna ville ha ett påtagligt inslag av domare från de övriga federala domstolarna, medan socialdemokraterna ville undvika att domstolen kom att domineras av yrkesdomare med förmodat konservativa värderingar.[199] I praktiken har domarna kommit att tillsättas växelvis av de politiska blocken.[200] Kanske till följd av detta har domstolen karakteriserats som att den inte kan misstänkas för att främja vissa politiska intressen.[201]

Den faktiska sammansättningen år 2002 bestod av fem kvinnor och elva män.[202] Av dessa hade tio professorstitlar och tretton var doktorer. Bortsett från de sex federala domarna hade åtta en huvudsaklig bakgrund som forskare och universitetslärare, medan endast en hade en mer omfattande politisk karriär bakom sig, bl.a. som förbundsdagsledamot och delstatlig justitieminister. Tjänster som universitetslärare i juridik är de enda bisysslor som är förenliga med domaruppdraget. En ledamot hade en bakgrund som domare i delstatliga domstolar kombinerat med administrativa tjänster. Två av forskarna hade även domarerfarenhet, medan en forskare även hade haft politiska uppdrag. Det direkta politiska inflytandet synes således vara mycket litet.[203] Om detta har att göra med att kravet på juridisk utbildning även för de ledamöter som inte hämtas bland de federala domstolarna begränsar urvalet av kandidater eller om det annars inte går att få samsyn i de politiska instanserna vid val av ledamöter får vara osagt. Den ursprungliga tanken med politiskt tillsatta domare i "politiska" mål synes hur som helst vara överspelad.

[196] Se Kommers, The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, s. 27–28.
[197] Art. 95 GG, § 2 BVerfGG. Se vidare Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 226.
[198] § 4 BVerfGG.
[199] Kommers, The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, s. 9.
[200] Holmström, Domstolar och demokrati, s. 293.
[201] Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 745.
[202] Uppgifterna tagna från domstolens hemsida http://www.bundesverfassungsgericht.de.
[203] Däremot anses den politiska hemvisten hos enskilda domare vara känd i många fall, se Holmström, Domstolar och demokrati, s. 351.

Författningsdomstolens verksamhet styrs av komplicerade regler båda ifråga om instansordning och vilka rättsliga frågor som får avgöras av domstolen.[204] Beroende på indelning talas det om upp till arton olika typer av mål som kan avgöras av författningsdomstolen.[205] Flertalet av måltyperna kan hänföras till författningstvister och gemensamt för dessa är att antalet avgöranden per måltyp hittills har varit mycket begränsat, inte i något fall över hundra stycken under perioden 1951–1999. Som exempel på måltyper kan lämnas förverkande av grundrättigheter enligt art. 18 GG (3 st.), förbud mot politiska partier enligt art. 21 II GG (4 st.), val- och mandatsprövning enligt art. 41 II GG (93 st.), organtvister enligt art. 93 I 1 p. GG (60 st.) samt kompetenskonflikter mellan förbund och delstater eller mellan eller inom delstater (sammanlagt 32 avgöranden).[206] Några måltyper har överhuvudtaget inte varit föremål för avgöranden. Det gäller åtal mot förbundspresidenten och mot domare.[207] Den närmare avgränsningen för vilka mål domstolen är behörig att pröva avgörs av domstolen själv som yttersta uttolkare av grundlagen. Domstolen har således, i likhet med EG-domstolen, en faktisk "kompetens-kompetens".[208]

Den övervägande majoriteten av avgöranden kan istället hänföras till kategorin normprövning. Dessa avgöranden indelas i allmänhet i tre grupper.

En måltyp som saknar direkt motsvarighet i svensk rätt är möjligheten för förbunds- eller delstatsregeringarna samt för minst en tredjedel av förbundsdagsledamöterna att begära normprövning.[209] Denna normprövning, som benämns *abstrakt normkontroll,* kan avse frågan om en federal eller delstatlig lag eller föreskrift är förenlig med grundlagen, eller om en delstatlig lag är förenlig med federal lag.[210] Prövningen avser både en

[204] Jfr Wöhrmann, Verfassungsprozessrecht: Einführung, B II, som anför att det inte finns någon allmän generalklausul som ger författningsdomstolen dess kompetens, utan att den framgår av spridda stadganden i grundlagen.

[205] Se tabeller hos Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 54–55, för indelning och statistik.

[206] Med organtvister avses tvister mellan federala organ som i grundlagen förlänats rättigheter och skyldigheter, exempelvis förbundspresidenten, förbundsdagen, eller regeringen.

[207] För åtal mot presidenten krävs kvalificerade beslut från förbundsdagen eller förbundsrådet, se art. 61 GG. Man kan här spåra likheter med riksrättsinstitutet enligt 101–102 §§ 1809 års RF, som avsåg prövning av åtal mot de högsta domstolsinstanserna eller dess ledamöter.

[208] Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 10–11.

[209] Art. 93 I 2 p. GG. En delstatsregering kan mycket väl begära prövning av en annan delstats interna författningar, se Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 89.

[210] Art. 93 I 2 p. GG, § 76 I 1 p. BVerfGG. Termen abstrakt normkontroll förekommer inte i lagtexten.

regels formella och materiella förenlighet med grundlagen.[211] Vidare kan normkontrollen även innebära en prövning av grundlagsenligheten av en föreskrift som domstol eller myndighet underlåtit att tillämpa på den grund att den strider mot grundlagen eller federal lagstiftning.[212] Abstrakt normkontroll kan även göras beträffande antagna grundlagsändringar och internationella konventioner eller överenskommelser som införlivats i tysk lag.[213] Den abstrakta normkontrollen behöver inte ha anknytning till en aktuell tvist eller process.[214] Processen har karaktäriserats som att den inte utgör något kontradiktoriskt förfarande utan en objektiv kontroll och giltighetsprövning.[215] Författningsdomstolen är skyldig att lämna ett avgörande i de frågor som anhängiggörs och dessa kan inte dras tillbaka av frågeställarna. Förfarandet kan med svenska ögon sett verka underligt, men bör ses mot bakgrund att någon motsvarighet till lagrådsprövning eller annan förtida normprövning inte finns.[216] De frågor som behandlas är ibland mycket politiskt kontroversiella.[217] Som exempel på sådana frågor med skatterättslig anknytning kan nämnas rätten till avdrag för bidrag till politiska partier samt skatteutjämningen mellan delstaterna.[218]

Medan den abstrakta normkontrollen i praktiken sällan kommer till användning har den *konkreta normkontrollen* en helt annan betydelse.[219] Den konkreta normkontrollen medför en skyldighet för en domstol att begära ett utlåtande från författningsdomstolen. En sådan begäran kan aktualiseras i två situationer. Den första är när en domare bedömer att en lag strider mot grundlagen.[220] En förutsättning för att ett avgörande från författningsdomstolen skall kunna aktualiseras är således att en eller flera domare konstaterar att lagen verkligen strider mot grundlagen. Det är inte tillräckligt att osäkerhet föreligger. Varje enskild domare i en tysk domstol har en skyldighet att ex officio undersöka grundlagstridigheter. Det behövs inte något yrkande från någon av parterna. Man kan därför

[211] Art. 93 I 2 p. GG.
[212] § 76 I 2 p. BVerfGG.
[213] Grundlagen föreskriver här monistisk ordning där internationella överenskommelser inte behöver införlivas i den nationella rätten för att vara giltiga, jfr Hydén, Rättsregler, s. 75.
[214] Wöhrmann, Verfassungsprozessrecht: Einführung, B II 6.
[215] Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 87. Jfr även Kommers, The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, s. 13.
[216] Jfr Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 232, Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 91–92.
[217] Jfr Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 87.
[218] BVerfGE 72, 330, BVerfGE 85, 264, BVerfGE 86, 148.
[219] Termen återfinns som rubrik till art. 100 GG.
[220] Art. 100 I GG.

med Nergelius formulera sig som att varje tysk domare har en permanent lagprövningsskyldighet.[221] Däremot har han eller hon ingen kompetens att underkänna en lag som författningsstridig. Denna kompetens har endast författningsdomstolen.

Det kan således ifrågasättas om den tyske domarens permanenta lagprövningsskyldighet i teorin är mer omfattande än den svenske domarens skyldighet att tillämpa lagprövningsrätten enligt RF 11:14.[222] Uppenbarhetsrekvisitet i den svenska grundlagsregeln kan principiellt knappast uppfattas som ett starkare krav på grundlagsstridighet än vad den tyska grundlagen ställer. Den tyske domaren förutsätts emellertid tolka lagregler författningskonformt, vilket medför att det inte går att hänskjuta frågan till författningsdomstolen så länge det är möjligt att tolka regeln i enlighet med författningen. Ett uppenbarhetsrekvisit kan således sägas finnas även i tysk rätt. En annan sak är givetvis att den svenska lagprövningsrätten i praktiken fått mycket liten betydelse. Vidare anger inte den svenska grundlagen några följder av att en bestämmelse befunnits grundlagsstridig av domstol eller myndighet. Bestämmelsen är inte ogiltig och det finns inte heller något krav på riksdagen eller regeringen att ändra eller avskaffa bestämmelsen.

Ytterligare ett krav ställs i GG för att en fråga skall kunna hänskjutas till författningsdomstolen. Den eventuella författningstvisten måste inverka på den aktuella processens utgång. Vidare avgör författningsdomstolen endast den konstitutionella frågan, aldrig det bakomliggande målet. Likheterna med det gemenskapsrättsliga förfarandet är således övertydliga. En skillnad är att alla tyska domstolar är skyldiga att inhämta ett avgörande av författningsdomstolen om förutsättningarna är för handen. Någon åtskillnad efter domstolens placering i instansordningen i likhet med vad som följer av art. 234 EGF (f.d. art. 177) görs inte. Konkret normkontroll rör i större utsträckning än abstrakt kontroll vardagliga och opolitiska tvister.[223] Även politiskt kontroversiella frågor kan emellertid komma till prövning genom konkret normkontroll.

[221] Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 235.

[222] Hur lagprövningsrätten skall utövas i svensk rätt, ex officio eller efter parts yrkande, är oklart. I förarbetena till regeringsformen beskrivs lagprövningsrätten, vilken då följde av rättspraxis, som en skyldighet för myndigheten, se prop. 1973:90, s. 200–201. I förarbeten till RF 11:14 framhålls att lagprövningsrätten skall utövas ex officio, men att den inte ingår som ett normalt led i myndigheternas rättstillämpning, prop. 1978/79:195, s. 40. Denna uppfattning synes ha framförts för första gången i prop. 1975/76:209, s. 93–94. Detta uttalande utgjorde emellertid inte förarbete till någon lagändring, utan var en kommentar rörande den av rättspraxis framtagna lagprövningsprincipen. Jfr Nergelius analys, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 671–672.

[223] Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 99.

Till skillnad från abstrakt normkontroll föreligger ingen skyldighet att avgöra ett hänskjutet ärende från en domstol. Ett mål kan avvisas på den grund att domstolen inte lyckats visa sin övertygelse att den aktuella regeln är författningsstridig eller, som ovan antytts, om den materiella frågan kan avgöras utan att författningsfrågan löses.

En andra möjlighet till konkret normkontroll föreligger i de fall då en domstol är i tvivelsmål om en regel i den allmänna folkrätten utgör en del av intern tysk rätt och medför rättigheter och förpliktelser för enskilda.[224] Kriterierna för när ett hänskjutande till författningsdomstolen skall ske är i övrigt identiska med kriterierna för konkret normkontroll när tysk rätt möjligen bryter mot grundlagen.

En tredje måltyp som kan avgöras av författningsdomstolen är författningsbesvär. Dessa mål utgör huvuddelen av domstolens verksamhet och är den enda måltyp som privatpersoner kan föra upp i domstolen.[225] Ursprungligen fanns inget grundlagsstöd för denna måltyp, men från 1969 skyddas besvärsrätten i författningen.[226]

En förutsättning för att författningsbesvär skall kunna anföras är att det inte går att överklaga det beslut man är missnöjd med. I grundlagen tryggas en generell rätt för en enskild att väcka talan i allmän domstol, om den enskilde uppfattar det som om hans eller hennes grundrättigheter har kränkts.[227] Således måste en sådan talan ha avgjorts i högsta instans enligt den ordinarie instansordningen för att författningsbesvär skall kunna anhängiggöras.[228] Det är inte endast gentemot lagakraftvunna domar som besvär kan anföras, utan det är även möjligt mot andra beslut, lagar eller föreskrifter som utfärdats av tyska domstolar eller myndigheter.[229]

Ytterligare en förutsättning för författningsbesvär är att den klagande har drabbats av en kränkning av sina grundrättigheter eller vissa andra i lagtexten uppräknade rättigheter enligt grundlagen.[230] Viktigt är att kränkningen fortfarande pågår när ansökan görs. Författningsbesvär kan således inte anföras vid eventuella brott mot andra grundlagsbestämmelser än de i lagtexten uppräknade.

[224] Art. 100 II GG.
[225] Nergelius, Konstitutionellt rättsskydd, s. 236.
[226] Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 132.
[227] Art. 19 IV GG.
[228] Undantag från detta krav kan dock medges av författningsdomstolen, § 90 2 p. BVerfGG.
[229] Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 236.
[230] § 90 1 p. BVerfGG. Dessa rättigheter följer av art. 20 IV, 33, 38, 101, 103 och 104 GG.

Författningsbesvären utgör en överväldigande majoritet av målen i författningsdomstolen. Av praktiska skäl har det blivit nödvändigt med någon form av begränsning av måltillströmningen. Sedan 1956 har anhängiga mål kunnat avvisas av en tremanna domarkommitté på den grund att de inte kan komma att bifallas. Ifråga om författningsbesvär infördes 1986 en möjlighet för domstolen att låta en domarkommitté, en kammare, avgöra ärendet.[231] En förutsättning för detta är att alla tre domare kommer till slutsatsen att svaret på frågan i det förevarande målet framgår av författningsdomstolens praxis.[232] Kommitté- eller kammaravgöranden står för c:a 94 % av samtliga avgöranden från författningsdomstolen.

Författningsbesvär är således en rättsfigur som inte har någon närmare motsvarighet i vare sig svensk rätt eller gemenskapsrätten. Den normala proceduren när det gäller ett myndighetsbeslut eller en dom från en underinstans är dock att den enskilde väcker talan i allmän domstol, om ingen specialdomstol är kompetent i ärendet.[233] Ett sådant mål kan leda till att någon instans inhämtar ett avgörande från författningsdomstolen. Den enskilde kan emellertid själv inte vända sig till författningsdomstolen förrän ärendet har avgjorts i högsta instans. Vidare omfattar den allmänna talerätten inte avgörande från de högsta instanserna eller lagregler. Författningsbesväret framstår således som ett *subsidiärt rättsmedel* i jämförelse med de ordinarie domstolarnas instansordning.[234] I tysk doktrin framhålles att besvärsrätten är av elementär betydelse för skyddet av författningens grundrättigheter och för det demokratiska systemets opinions- och åsiktsbildning.[235]

5.6 Sammanfattning

Den tyska grundlagen är en tämligen omfattande produkt som har en stor betydelse för tyskt rättsliv. Bakgrunden till denna betydelse står att finna dels i den federala statsbildningen med en noga reglerad maktdelning mellan förbundsstat och delstater, dels i erfarenheterna från 1930–1940-talens auktoritära epok. Störst vikt läggs vid de inledande grundrättigheterna, vilka har en särskild betydelse i och med att de inte kan för-

[231] § 93 b BVerfGG. Kommers, The Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany, s. 19. Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 171 och framåt.

[232] Art. 93 c GG.

[233] Art. 19 IV GG. I fråga om myndighetsbeslut torde specialdomstolarna i flertalet fall vara kompetenta. Se vidare Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 228–229.

[234] Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 129 och 132.

[235] Schlaich & Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, s. 134.

sämras ens genom framtida grundlagsändringar. Av störst intresse för denna studie är likabehandlingsprincipen i art. 3 GG. Ur GG härleds även flera viktiga rättsprinciper. En av de mest betydelsefulla är socialstatsprincipen.

I GG lämnas även detaljerade regler för kompetensen att besluta om och uppbära skatter. Detta medför att klassificeringen av en pålaga är mer betydelsefull än vad som är fallet i svensk konstitutionell rättspraxis. Några självständiga definitioner av olika skatteformer finns dock inte. Grundlagsregleringen hämtar sitt innehåll ur traditionella skatterättsliga avgränsningar av olika skatteformer. Särskilt intresse har givits åt skatteutjämningen mellan olika delstater, vilken reglerats förhållandevis detaljerat.

Tysk konstitutionell rätt utmärks av förekomsten av en särskild författningsdomstol, vilken delvis bygger vidare på en federal maktdelningstradition med rötter i medeltiden. När domstolen organiserades i samband med förbundsrepublikens tillkomst var tanken att den skulle bestå av en mix av yrkesdomare och politiker. Det politiska inflytande tycks numera vara begränsat.

Normprövning av förbunds- eller delstatliga lagar eller föreskrifter utgör huvuddelen av de mål som når domstolen. Sådan prövning kan göras i form av abstrakt normkontroll, vilken initieras av det politiska systemet och som inte behöver ha anknytning till en pågående rättsprocess. Betydligt vanligare är konkret normkontroll, vilken kan aktualiseras efter hänskjutande från en annan domstol i en pågående process. Utan motsvarighet i svensk rätt är författningsbesvären, vilka ger enskilda en möjlighet till konstitutionell prövning av deras ärenden. En förutsättning är dock att alla ordinarie besvärsvägar tömts ut. Besvären är de mest frekventa målen i författningsdomstolen.

6 Olika skatteformer i tysk rätt

6.1 Inledning

Det är tämligen vanligt att tyska avhandlingar eller annan doktrin innehåller särskilda kapitel eller avsnitt med författningsrättsliga inslag. Dessa kan stundom vara ganska omfångsrika. Givetvis är detta inget unikt för tysk doktrin. Författningsrättsliga inslag har på senare tid ofta förekommit i svenska skatterättsliga studier.[1] Dessa brukar i allmänhet beröra ett avgränsat ämne som har anknytning till den ifrågavarande studien. I tysk doktrin används ofta en annan ansats. Ett eller flera kapitel innehåller då en särskild författningsprövning av den undersökta skatteformen. Vanligt är att skatten analyseras i förhållande till finansförfattningens indelning i olika skattetyper.[2] Även skatteformens förenlighet med likabehandlingsprincipen undersöks ofta.[3] Dessa partier behöver inte nödvändigtvis ha någon starkare anknytning till den övriga studien.

Avsikten med förevarande kapitel är att undersöka de författningsmässiga gränserna för beskattningen såsom de framträder i författningsdomstolens praxis och i den skatterättsliga doktrinen. Doktrinen har i jämförelse med svenska förhållanden ett stort inflytande på rättstillämpningen i Tyskland.[4] Författningsdomstolens viktigare avgörande i skattemål är noga analyserade i tysk doktrin. Det är därför knappast nödvändigt eller önskvärt att självständigt analysera domstolens avgöranden i mer än begränsad utsträckning. Av arbetsekonomiska skäl är det inte tänkbart med en rättslig komparation i traditionell mening, med ett s.k. härskande syfte som det har benämnts i doktrinen.[5] En sådan skulle förutsätta en betyd-

[1] Som exempel kan nämnas Magnus Alhager, Dispens från inkomstskatt, s. 75–98, Hultqvist, Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen, s. 73–127, Norberg, Reglering och beskattning av banker, s. 123–129, samt Påhlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, s. 77–84.

[2] Se t.ex. Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 137–144, Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 106–143.

[3] Se t.ex. Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 159–169.

[4] Kellgren, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 124.

[5] Se Strömholm, SvJT 1971, s. 231–263, samt SvJT 1972, s. 456–465.

ligt djupare kunskap i tysk rättstradition än vad som är möjligt att erhålla inom ramen för förevarande projekt. Samtidigt är det inte heller en renodlat deskriptiv redogörelse för utländsk rätt.[6] Det är således fråga om en undersökning som till viss del avviker ifrån vad som är vanligt förekommande inom svensk rättsvetenskap. Den avviker också därigenom från vad som har rekommenderats i doktrinen.[7] Jag anser dock att studiens uppläggning är tillfyllest för att uppnå de syften som presenteras i detta avsnitt. Det material som använts i studien är tillräckligt för att uppnå en god bild av det rättsområde som undersöks.

Komparativa arbeten medför regelmässigt vissa problem som även är för handen i den föreliggande studien. Juridiska termer kan trots en liknande språklig utformning ha en helt eller delvis annorlunda innebörd. I det ordrika tyska juridiska språket finns mängder med termer som inte har någon ordagrann motsvarighet i svensk rätt. När det gäller begrepp som har en ungefärlig motsvarighet i svensk rätt, men med en annan etikett, används denna. I flera fall använder jag mig dock av en ordagrann översättning av tyska termer, även om de kan låta något konstlade på svenska.

För att uppfylla det andra delsyftet med denna studie, dvs. att undersöka den betydelse som skatteförmågeprincipen har som rättstillämpningsprincip, är det angeläget att mer specifikt undersöka den närmare betydelse principen har i tysk skatterättslig praxis för olika skatteformer. En sådan undersökning kan givetvis inte göra anspråk på fullständighet, utan ett begränsat antal avhandlingar och andra arbeten har fått ligga till grund för studien. Några särskilda kriterier för urval av avhandlingar har primärt inte uppställts. Den enda avgränsningen har skett genom att endast skatterättsliga verk har använts och att dessa i någon utsträckning behandlar konstitutionella frågor. Till stor del har tillgång avgjort vilka verk som använts. Det är viktigt att notera att flera av de mest kända forskarna i tysk skatterätt tidvis varit verksamma vid författningsdomstolen som domare eller som ombud.

En undersökning av det aktuella slaget kan disponeras på olika sätt. Ett alternativ vore att indela undersökningen efter de skatterättsliga ämnesområden som behandlas. Möjligt är också att undersökningen disponeras efter artiklar i grundlagen som tillämpats i praxis. Studiens användbarhet och överskådlighet ökas förmodligen om den disponeras enligt det förstnämnda alternativet.

[6] Värdet av sådan framställningar ifrågasätts av Bergström, Norberg och Påhlsson, SN 2004, s. 744.

[7] Se Strömholm, SvJT 1971, s. 253.

Det bör framhållas att den materiella utformningen av respektive skatteslag endast kommer att diskuteras i den mån den har varit föremål för konstitutionell prövning eller diskussion i doktrinen eller i övrigt är av intresse för studien. Någon generell redogörelse för det tyska skattesystemets innehåll görs således inte.[8]

6.2 Inkomstskatt

Som inkomstskatter ses i tysk rätt pålagor reglerade i flera olika skatteförfattningar.[9] Med inkomstskatt i strikt mening avses fysiska personers skatt, inklusive löneskatt, vilket synes motsvara arbetsgivarens källskatteavdrag (§ 38 EstG).

Inkomstskatten har i doktrinen framhållits som den skatteform med högst rättvisekvalitet, i och med att den är bäst lämpad att ta hänsyn till både den objektiva och den subjektiva skatteförmågan hos skattebetalaren.[10] Dess effekter för skattebetalaren medför dock risk för skatteundandraganden, vilka riskerar att försämra denna rättvisekvalitet.[11]

Inkomstbeskattningen är uppbyggd på ett annorlunda sätt jämfört med den svenska beskattningen av tjänsteinkomster. För svensk rätt gäller i huvudsak en nettobeskattningsprincip där den skattskyldige har rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande, men där någon hänsyn inte tas till den skattskyldiges privata omständigheter.[12] Till viss del kompenseras låginkomsttagare av ett högre grundavdrag än för höginkomsttagare, men någon avdragsrätt för personliga levnadskostnader föreligger uttryckligen inte.[13] Sedan 1990 års skattereform finns inte heller någon möjlighet till skattenedsättning vid minskad skatteförmåga. I svensk skatterätt är således gränsdragningen mellan avdragsgilla kostnader och privata levnadskostnader av väsentlig betydelse. Det svenska inkomstskattebegreppet anknyter inte närmare till någon teoretisk inkomstdefinition.[14] Närmast är det skatterättsliga inkomstbegreppet sprunget ur källteorin, enligt

[8] För en sådan redogörelse kan hänvisas till standardverk som Tipke, Lang, Steuerrecht. En engelskspråkig kortare beskrivning finns i Rädler, General description: Germany, i Comperative income taxation.

[9] Jfr Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 186. Till inkomstskatter räknas, förutom den skatt som betecknas som inkomstskatt, bolagsskatt, kyrkoskatt och skatt på egenföretagare.

[10] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 210.

[11] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 212.

[12] 12:1 IL.

[13] 9:2 IL. Förbudet mot avdrag för privata levnadskostnader fanns tidigare i 20 § 1 st. KL, jfr Påhlsson, Levnadskostnader, s. 18.

[14] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 149, 157.

vilken endast varaktiga inkomster skulle beskattas.[15] Denna teori har dock successivt minskat i inflytande över skattelagstiftning allt medan tillfälliga inkomster och kapitalvinster kommit att beskattas.

Den tyska inkomstbeskattningen bygger i likhet med den svenska på den disponibla inkomsten som måttstock för skatteförmåga. Detta förutsätter en avdragsrätt för kostnader för intäkternas förvärvande, den *objektiva nettobeskattningsprincipen*.[16] Till skillnad från äldre inkomstskatter är den inte uppbyggd enligt Schanz inkomstbegrepp, dvs. med förmögenhetsöverskottet som skattebas.[17] I likhet med den svenska inkomstskatten uppskattas inkomster och förmåner till dess marknadsmässiga värde.[18] I tysk rätt finns emellertid ett större hänsynstagande till personliga utgifter.[19] Ur grundlagen har uttolkats ett skydd för skattefritt existensminimum. Detta kan formuleras som en princip om avdragsrätt för oundvikliga personliga utgifter, vilket har benämnts som en *subjektiv nettobeskattningsprincip*.[20] Undantaget dessa oundvikliga personliga utgifter föreligger givetvis i övrigt även i tysk rätt en gränsdragning mellan kostnader för intäkternas förvärvande och för personliga levnadskostnader.[21] Avdragsrätt föreligger emellertid för en del personliga levnadskostnader enligt särskilt lagstöd.[22]

6.2.1 Progression och skattetariff

Den teoretiska skatteförmågeprincipen har doktrinärt huvudsakligen kopplats till ett önskemål om progressiv beskattning.[23] Författningsdomstolen har i ett äldre avgörande fastslagit att en formell likabehandling av olika inkomsttagare genom en enhetlig skattesats stred mot likabehandlingsprincipen.[24] Istället krävdes för att uppfylla likabehandlingsprincipen en högre skattesats för inkomsttagare med högre ekonomisk prestationsförmåga än för inkomsttagare med svagare förmåga. Senare har emellertid likabehandlingsprincipen av doktrinen förutsatts påbjuda en

[15] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 156, Lodin m.fl., s. 28, Påhlsson, Levnadskostnader, s. 35.
[16] Jfr t.ex. Kirchhof, StuW 4/1985, s. 328.
[17] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 153, Mutén, Inkomst eller kapitalvinst, s. 15. Även i äldre tysk rätt har dock källprincipen spelat en större roll, se Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 221–222.
[18] Ault, Comperative Income Taxation, s. 159.
[19] Jfr Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 219.
[20] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 219.
[21] EStG § 12, 1 p.
[22] Räder, Germany, s. 56.
[23] Se avs. 2.2.
[24] BVerfGE 8, 51, 68–69.

proportionell skattesats.[25] Progressiva skatteskalor kopplas istället till socialstatsprincipen.[26] De utgör ett tillåtet men inte tvingande medel för att uppnå social rättvisa.[27] Eftersom progressionen snarast medför olikformig beskattning kan den endast rättfärdigas om social rättvisa överordnas den skatterättsliga likhetsprincipen.[28] Tipke ser en värdemotsättning mellan rätten till personlig utveckling enligt art. 2 GG och socialstatsprincipen.[29] Den personliga friheten kan inskränkas till viss del, men inte i en sådan utsträckning att en högre bruttoinkomst skulle leda till ett lägre netto än en lägre bruttoinkomst. Övergivandet av progressionen som idealskatteform kan ses som en komponent i den internationella trend som politiskt sett pågått sedan åttiotalet och som medför bredare skattebaser och lägre skattesatser.[30] Det synes emellertid inte finnas något avgörande från författningsdomstolen där uttalandet i det äldre rättsfallet tillbakavisas. Den av författningsdomstolen ifråga om egendomsskatter hävdade hälftendelningsprincipen har ansetts inverka även på utformningen av inkomstskatten, men några avgöranden där spörsmålet har behandlats av domstolen synes inte finnas.[31]

De negativa effekter progressiv beskattning anses medföra har lett till att inkomstskatten i doktrinen benämnts som *Dummensteuer.* Det förekommer dock fortfarande argumentation till förmån för progressiva skatteskalor. Vertikal rättvisa kan endast uppnås med progressiva skatteskalor.[32] Att vissa inkomster är föremål för skärpt eller lindrad progression (*progressionsvorbehalt*) möter inga konstitutionella hinder.[33] Sådana lindanden används exempelvis för att samordna skatte- och socialrättsliga regler.[34] Weber-Grellet anför att progressiv beskattning kan kompensera för oförtjänta skillnader och vidare verka för att kravet i art. 14 II GG förverkligas, dvs. att egendom används för tjäna det allmänna.[35] Kirchhoff anser att skatteförmågeprincipen är så flexibel att hänsyn kan tas till det offentligas finansieringsbehov.[36] Enligt Birk ger författningen inga riktlinjer för utformandet av skatteskalorna.[37]

[25] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 426.
[26] Kirchhof, StuW 4/1985, s. 329. Jfr Birk, StuW 3/1989, s. 215.
[27] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 411.
[28] Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, s. 97–98.
[29] Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, s. 100.
[30] Se vidare Lang, Die Einkommensteuer aus juristischer Sicht, s. 38–39.
[31] Se avs. 7.5.2.
[32] Vogel, Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung, s. 501.
[33] §§ 32a–32b EStG.
[34] Birk, StuW 3/1989, s. 215.
[35] Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 172.
[36] Kirchhoff, StuW 4/1985, s. 329.
[37] Birk, StuW 3/1989, s. 215.

Kirchhof framhåller att både vertikal och horisontell rättvisa måste beaktas när skatteskalorna fastställs.[38] En beskattning baserad på betalningsförmåga legitimerar i sig inte en omfördelande skatt.[39] Blotta förekomsten av betalningsförmåga förklarar inte hur denna förmåga har uppkommit. Det författningsrättsliga skyddet för privategendom och rätten till handlingsfrihet tillåter endast att staten tar del av privata tillgångar, inte att skatter leder till en ny fördelning av dessa.[40] Endast en likhet i start- och utgångsförhållanden kan rättfärdigas, inte en likhet i målförhållanden. Skatteförmågeprincipen används således av Kirchhof som motiv för en tämligen klassisk liberal uppfattning.

Skatteförmågeprincipens ursprungliga funktion som argument för progressiv beskattning och omfördelningspolitik har enligt Lang ersatts av en funktion huvudsakligen som ett grundrättsligt skydd för den skattskyldige gentemot staten.[41] Lang uppfattar detta som att skatteförmågeprincipen numera inte kan användas som argument för progressiv beskattning. Skatteförmågeprincipens utflöde ur en allmän likabehandlingsprincip talar istället för en proportionell skatt.

6.2.2 Nominalvärdesbeskattning

En annan grundläggande inkomstskatterättslig princip, nominalvärdesprincipen, kolliderar med skatteförmågeprincipen, såtillvida att denna uppfattas innebära en beskattning till realvärden.[42] Den nominala beskattningen tar inte hänsyn till inflationen. Penningvärdesförändringar kan därmed komma att motverka en korrekt uppskattning av skatteförmågan. Nominalvärdesprincipen har fastslagits av författningsdomstolen i ett äldre rättsfall som konstitutionellt godtagbar av skattetekniska och valutapolitiska skäl.[43] En inflationskorrigering genom t.ex. indexvärden skulle enligt domstolen inte vara praktiskt möjligt och vidare kunna leda till svårförutsebara konsekvenser för näringslivet.[44] Avgörandet har i doktrinen uppfattats innebära att likhetsprincipen fått ge efter för praktiska

[38] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 82.
[39] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 28.
[40] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 29.
[41] Lang, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitprinzips, s. 319–320.
[42] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 223.
[43] BVerfGE 50, 57.
[44] Nominalvärdesprincipen har trots dess nackdelar utgjort även huvudregel för den svenska inkomstbeskattningen. Tidvis har inflationsanpassning av kapitalvinstbeskattningen förekommit, se t.ex. Lodin m.fl., s. 29, Melz, Kapitalvinstbeskattningens problem, 138–157.

hänsyn.[45] Faktiskt sett har skattebelastningen på kapitalinkomster sjunkit efter 1993 då sparfribeloppet höjdes kraftigt, vilket medfört att flertalet inkomststagare inte beskattas för ränteintäkter, medan höginkomsttagare får sin beskattning mildrad. Att författningsdomstolen framdeles skulle underkänna nominalvärdesprincipen uppfattas i doktrinen som osannolikt.[46]

6.2.3 Den objektiva nettoprincipen

En korrekt tillämpning av den objektiva nettoprincipen medför en avdragsrätt för underskott mellan olika inkomstkällor.[47] I likhet med svenska förhållanden är emellertid kvittningsmöjligheten mellan olika inkomster begränsad i tyskrätt. Inkomstskattelagen (EstG) behandlar sju olika "inkomstarter" (Einkunftsarten), vilka ungefärligen synes motsvara inkomstslag i den svenska inkomstskattelagen. Dessa inkomstslag är inkomst från jord- och skogsbruk, från rörelse, från självständigt arbete, från osjälvständigt arbete, från kapitaltillgångar, från uthyrning och utarrendering av fast egendom och skepp och från immateriella tillgångar samt vad som benämns som övriga inkomster. Till rörelse räknas inkomster från enskild näringsverksamhet och från handels- och kommanditbolag samt vidare även inkomster för personligt ansvariga bolagsmän i den rättsfigur som kallas för *Kommanditgesellschaft auf Aktien* (aktiekommanditbolag).[48]

Självständigt arbete utgör en samlingspost för flera inkomstsorter. En första grupp utgörs av vad som tidigare i svensk rätt betecknades som "fria yrken".[49] I lagtexten utpekas exempelvis läkare, tandläkare, advokater, ingenjörer, arkitekter, revisorer samt journalister.[50] Dessa verksamheter räknas således inte som rörelse. Avgränsningen mot rörelseidkare är i praktiken svår.[51] De fria yrkena utmärks av att de oftast kräver akademisk utbildning och består i utövandet av intellektuella prestationer. I en andra grupp återfinns inkomster från offentliga lotterier, således motsvarande den svenska lotteriskatten (SFS 1991:1482).[52] Den sista gruppen utgörs

[45] Arndt & Schumacher, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, s. 543–544.
[46] Arndt & Schumacher, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, s. 544.
[47] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 225. Jfr även Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 81.
[48] § 15 EstG. Jfr RÅ 1996 ref 69 där Regeringsrätten fastslog att ett sådant bolag skulle jämställas med ett aktiebolag ifråga om möjligheten att förmedla koncernbidrag.
[49] Jfr Tjernberg, Fåmansaktiebolag, s. 75.
[50] § 18 I 1 p. EStG.
[51] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 361.
[52] § 18 I 2 p. EStG.

av vad som benämns "övriga självständiga arbeten". Dit räknas tillfälliga uppdrag och extraknäck, som t.ex. testamentsexekutor, konkursförvaltare, styrelsemedlem och liknande.[53] Osjälvständigt arbete avser löneinkomster och dylikt.[54] Inkomster från kapitaltillgångar avser löpande inkomster såsom utdelningar och räntor.[55] Till de övriga inkomsterna räknas exempelvis periodiska understöd, underhållsbidrag, kapitalvinster samt vissa försäkringsersättningar.[56]

Ett underskott kan i första hand tillgodoräknas genom *horisontell* förlustutjämning, dvs. inom samma inkomstslag.[57] Om denna inte är tillräckliga för att utnyttja det uppkomna underskottet kan under vissa förutsättningar möjligheterna till *vertikal* förlustutjämning, dvs. mellan överskott och underskott i olika inkomstslag, vara uppfyllda.

Kan ett underskott inte utnyttjas innevarande år kan det istället i viss utsträckning kvittas mot överskott det närmast föregående beskattningsåret.[58] Underskottet begränsas i dessa fall till 511 500 € (sic!). Kan underskottet inte utnyttjas på detta sätt får det istället rullas framåt.[59] Det begränsas då till en miljon € för ensamstående respektive två miljoner € för makar med vissa modifikationer.

Utöver att begränsningar av underskottsavdragen underminerar den objektiva nettoprincipen inkräktar de även på rätten till skattefritt existensminimum.[60] Begränsningarna synes emellertid ännu inte ha prövats av författningsdomstolen. En liknande fråga har dock berörts av domstolen.[61] Till de s.k. "övriga inkomsterna" i § 22 EStG räknas även inkomster som inte kan placeras in under något av övriga inkomstslag, t.ex. inkomster från tillfällig uthyrning av lös egendom. Dessa inkomster är endast skattepliktiga om de överstiger en viss summa per år, numera 256 €.[62] Underskott från dessa inkomster får inte dras av mot andra inkomstslag, inte heller rullas framåt eller bakåt enligt § 10d EStG. Rättsfallet rörde ett par som ägde en segelbåt, vilken hade hyrts ut i charter-

[53] § 18 I 3 p. EStG. Se vidare Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 363.
[54] § 19 I EStG.
[55] § 20 EStG. Kapitalvinster hänförliga till jord- och skogsbruk eller rörelse räknas till dessa inkomstslag, §§ 14 och 17 EstG.
[56] § 22 EStG.
[57] Som exempel på horisontell förlustutjämning kan således för svenskt hänseende lämnas en fysisk person som driver två rörelser i olika branscher. Dessa räknas enligt 14:12 IL som en näringsverksamhet.
[58] § 10 d I EStG.
[59] § 10 d I EStG.
[60] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 228.
[61] BVerfGE E 99, 88, II.
[62] § 22 III EStG. Tidigare 500 DEM.

verksamhet. Båten var inte registrerad som skepp och omfattades således inte av inkomstslaget uthyrning och utarrendering i § 21 EStG. Makarna hade yrkat på underskott av rörelse med 5 500 DEM. Skattemyndigheten och finansdomstolarna fann emellertid att inkomsterna från båtuthyrningen skulle hänföras till "övriga inkomster". Författningsdomstolen fastslog att ett sådant fullständigt uteslutande av avdragsrätt stred mot likabehandlingsprincipen i art. 3 I GG. Lagstiftaren har parerat domslutet genom ett tillägg i den aktuella bestämmelsen som medger att underskott kvittas mot överskott av samma kategori inkomster det omedelbart föregående beskattningsåret eller kommande beskattningsår, med de beloppsmässiga begränsningar som följer av § 10d EStG.[63] Begränsningar i rätten till underskottsavdrag finns i övrigt rörande rörelse bedriven i utlandet (§ 2a EStG), rörelsemässig djurhållning (§ 15 IV EStG), terminsaffärer i rörelse (§ 15 IV EStG), för delägare i kommanditbolag (§ 15a EStG), för vissa realisationsförluster på företagsförmögenhet (§ 23 IV EStG), samt för begränsat skattskyldiga fysiska personer (§ 50 I–II EStG). Vidare finns ett relativt nytillkommet förbud mot avdrag för underskott p.g.a. delägarskap i förlustbolag.[64]

Utöver begränsningarna i avdragsrätten för underskottsavdrag förekommer även begränsningar i avdragsrätten för olika kostnader. Även om detaljlösningarna varierar är det fråga om ungefär motsvarande ämnesområden där liknande begränsningar finns i svensk skatterätt. Flertalet avdragsbegränsningar avser kostnader som helt eller delvis utgör privata levnadskostnader. Avdragsförbud föreligger för gåvor vars värde sammanlagt överstiger 40 € per år till annan än anställd,[65] för representationskostnader som överstiger mer än 80 % av ett för representationstillfället lämpligt belopp,[66] för kost, logi och understöd till annan än anställd,[67] för kostnader för jakt och fiske samt för segel- och motorbåtar,[68] för kostnader för den skattskyldiges kosthållning bortsett från schablonbelopp

[63] § 22 III 4 meningen EStG. Till skillnader mot vad som gäller för liknande inkomster enligt 12:37 IL synes inte finnas något krav på att inkomsterna kommer från samma verksamhet som underskottet. I svensk rätt har ganska låga krav ställts för att inräkna segelbåtar i rörelse, se RÅ 1986 not 484 samt RÅ 1986 not 576. I båda dessa fall ägdes båtarna emellertid av fåmansaktiebolag, vilket möjligen lett till en annan bedömning än för det fall att en fysisk person som i övrigt inte bedrev näringsverksamhet hade ägt båten.

[64] § 2b EStG, ikraftträtt 2002.

[65] § 4 V 1 p. EStG. Gåvor till välgörenhetsorganisationer är dock under vissa omständigheter avdragsgilla.

[66] § 4 V 2 p. EStG.

[67] § 4 V 3 p. EStG.

[68] § 4 V 4 p. EStG.

vid tjänsteresor,[69] för arbetsplatsresor utöver schablonbelopp,[70] för dubbel bosättning bortsett från de två första åren[71], för arbetsrum i den egna bostaden utöver schablon[72] samt för övriga personliga levnadskostnader.[73] Vidare finns i likhet med svensk rätt avdragsförbud för kostnader som har karaktären av sanktioner gentemot den skattskyldige.[74] Det är frågan om böter, kvarskatteräntor, mutor och liknande.[75] Reglerna kan sägas syfta till att upprätthålla den allmänna rättsordningen.[76]

Det framhålls i doktrinen att avdragsförbuden avser *typiskt* privata levnadskostnader.[77] Lagstiftaren kan inte godtyckligt inskränka nettoprincipen. Om avdragsförbudet träffar sådant som inte utgör personliga levnadskostnader kan det vara författningsstridigt.

En annan grupp av regler som kommer i konflikt med nettoprincipen utgörs av schablonavdrag i situationer när den skattskyldige inte kan påvisa högre kostnader.[78] Det kan argumenteras för att sådana schablonavdrag utgör ett avsteg från likabehandlingsprincipen eftersom den som de facto inte haft några kostnader för intäkternas förvärvande gynnas av schablonavdragen. För tjänsteinkomster föreligger ett schablonavdrag på 920 €, för kapitalinkomster 51 € (gifta makar 102 €) samt för vissa "övriga inkomster" ett avdrag på 102 € (bl.a. vissa underhållsbidrag och avtalspensioner).[79] För extrainkomster som lärare, vårdare eller liknande utgår ett avdrag på 1 848 €.[80] Vidare förekommer schablonavdrag som sätts av förbundsregeringen eller på myndighetsnivå.[81]

För kapitalinkomster föreligger sedan 1974 avdragsrätt för ett sparfribelopp.[82] Detta uppgår i dagsläget till 1 370 € för ensamstående och till 2 740 € för äkta makar. Bakgrunden var till de ganska höga fribeloppen är ett avgörande från författningsdomstolen i början av nittiotalet. Vid denna tidpunkt fungerade uppbörden av kapitalbeskattningen mindre

[69] § 4 V 5 p. EStG.
[70] § 4 V 6 p. EStG.
[71] § 4 V 6a p. EStG.
[72] § 4 V 6b p. EStG.
[73] § 4 V 7 p. EStG.
[74] Jfr 9:7–9:11 IL.
[75] § 4 V 8–10 p. EStG.
[76] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 298.
[77] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 297.
[78] Jfr t.ex. schablonavdraget på 4 000 kr vid uthyrning av bostäder i 42:30 2 st. IL.
[79] § 9a EStG.
[80] § 3 26 st. EStG.
[81] § 51 I c) EStG. Se vidare Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 299–300. Jfr även Eleonor Alhager, Mervärdesskatt vid omstrukturering, s. 129, för en beskrivning av normgivningen på myndighetsnivå i Tyskland.
[82] § 20 IV EStG.

väl.[83] Banker och kreditinstitut kunde ej åläggas att lämna kontrolluppgifter. Vidare förelåg kontrollproblem rörande inkomster från utländska institutioner. Det var således inte möjligt att fullständigt kontrollera de skattskyldigas deklarationer.

Domstolen erinrade om att grundlagens likabehandlingsprincip förutsatte att de skattskyldiga i en skattelag behandlas rättsligt och faktiskt lika.[84] Varken den offentliga budgetprocessen eller användningen av skatteintäkterna ger någon utgångspunkt i utformningen av beskattningen eller sätter gränser för den. Detta ingrepp i förmögenhets- och rättighetssfären rättfärdigas genom likhet i skattebelastning. Däremot har lagstiftaren ett omfattande spelrum vid avgränsningen av skatteobjekt och fastställandet av skattesatser. Likabehandlingsprincipen förutsätter även likhet vid skatteuppbörden. En uppbördsreglering som inte upprätthåller en sådan likhet är inte förenlig med art. 3 I GG. Med en sådan reglering kan likabehandlingsprincipen inte säkerställas genom materiella skatteregler. Så är fallet med en uppbördsreglering som medför att det offentliga skatteanspråket i många fall inte genomdrivs. Detta leder även till att den materiella skattenormen blir författningsstridig. Om skatteuppbörden är beroende av de skattskyldigas deklarationsvilja och inte kan kontrolleras på annat sätt förfelas den likvärdiga skattebelastningen.

Enligt författningsdomstolen lade grundlagen inga hinder i vägen för ett system med kontrolluppgifter för kapitalinkomster. Banksekretess kunde således inte hållas som argument för den bristande skatteuppbörden.[85]

Klagande i målet hade dock enligt domstolen inte fått sina rättigheter enligt art. 3 GG kränkta. Den klagande, som hade ålagts skattskyldighet i enlighet med de materiella bestämmelser som i sig inte stred mot likabehandlingsprincipen, kunde inte förvänta sig att bli likställd med de skattskyldiga som undandragit sig beskattning. Av betydligt större praktisk betydelse var dock att lagstiftaren ålades att efter en frist på c:a ett och ett halvt år undanröja det författningsstridiga uppbördssystemet. Skulle lagstiftaren komma att underlåta att genomföra en sådan förändring blev rättsföljden att även den materiella skatteregeln blev författningsstridig.[86]

Lagstiftaren parerade domslutet genom att reformera kapitalbeskattningen från ett deklarationsbaserat system till ett källskattesystem.[87] Att utöka kontrolluppgiftsskyldigheten ansågs inte möjligt med hänsyn tagen

[83] Se vidare Arndt & Schumacher, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, s. 544–545.
[84] BVerfGE 84, 239, 268.
[85] BVerfGE 84, 239, 279.
[86] BVerfGE 84, 239, 285.
[87] §§ 43–45d EStG.

till svårigheter att få inkomstuppgifter från andra länder.[88] Internationella överenskommelser var inte möjliga att förhandla fram inom den tidsfrist som satts av författningsdomstolen. Samtidigt höjdes sparfribeloppet kraftigt (till 6 000 DEM för ensamstående och 12 000 DEM för gifta par), vilket medförde att runt 80 % av de skattskyldiga undslapp kapitalbeskattning.[89] Nyordningen har kritiserats i doktrinen.[90] Sparfribeloppet medför likabehandling av olika sakförhållanden.[91] En skattskyldig utan kapitalinkomster behandlas likvärdigt med en skattskyldig med inkomster motsvarande ett maximalt sparfribelopp. Denna invändning tyder på att skatteförmågeprincipen uppfattas kunna uttydas även till dess positiva sida. Principen framstår som en skyldighet för den som har inkomster att bidra till det allmänna. Kapitalinkomster beskattas vidare fördelaktigare än andra inkomster. Författningsdomstolen har ansett detta förhållande vara författningsenligt med hänvisning till inflationens påverkan på inkomsterna samt det faktum att kapitalbildning kan användas som försörjning för pensionärer.[92] Sparfribeloppet medför även andra olikformigheter som exempelvis att en delägare i ett aktiebolag kan ta ut en del av överskottet obeskattat, medan motsvarande möjlighet inte föreligger för delägare i handelsbolag eller enskilda näringsidkare.[93] Likabehandlingsprincipen uttolkas i detta fall således på ett sätt som mer påminner om hur den ekonomiska neutralitetsprincipen uppfattas i svensk skatterätt.[94] Vidare kan skattefriheten för utdelning sägas strida mot den uppfattning som en gång låg till grund för dubbelbeskattningen av aktier, nämligen att aktieägare gynnas av ansvarsfriheten i bolagskonstruktionen till fördel framför t.ex. delägare i handelsbolag och att detta gynnande då motiverar en dubbelbeskattning av utdelningen.[95]

Beskattningen av kapitalvinster har dock skett genom ett traditionellt deklarationsbaserat system. Författningsdomstolen har i ett avgörande underkänt detta system på den grund att skatteuppbörden inte uppfyllde likabehandlingsprincipens krav.[96] Kontrollen av att kapitalvinster verkligen deklarerades var bristfällig. Någon entydig empirisk kunskap om hur stort mörkertal ifråga om ej deklarerade kapitalvinster som förelåg fanns

[88] Arndt & Schumacher, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, s. 546–547.
[89] Arndt & Schumacher, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, s. 547, Rädler, General Description: Germany, s. 65.
[90] Se t.ex. Jakob, DStR 1992, s. 893–896
[91] Arndt & Schumacher, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, s. 547.
[92] BVerfGE 84, 282.
[93] Arndt & Schumacher, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, s. 548.
[94] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 143–144, Gunnarsson, SN 1998, s. 458, Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 64.
[95] Jfr Lodin m.fl., s. 325.
[96] BVerfGE 110, 94.

dock inte. Domstolen fastslog dock att en regel kunde vara normativt defekt även om inget empiriskt underlag fanns. I jämförelse med de källskattebaserade uppbördssystemen för tjänsteinkomster och löpande kapitalinkomster var det deklarationsbaserade systemet inte förenligt med likabehandlingsprincipen, även om de materiella skattereglerna i sig var författningsenliga.

6.3 Den subjektiva nettoprincipen

6.3.1 Skyddet för existensminimum

Jämte de uppmärksammade rättsfallen rörande fastighetstaxering och förmögenhetsskatt har författningsdomstolens praxis inom det skatterättsliga området fått störst betydelse ifråga om upprätthållandet av skattskyldiga fysiska personers existensminimum samt beskattningen av barnfamiljer.[97]

Principen om skattefrihet för existensminimum kan, som ovan beskrivits, härledas till de klassiska nationalekonomerna.[98] För tysk del kom emellertid principen att utgöra en komponent i socialstatstanken, en produkt av den socialpolitiska skolan utmynnande från Adolph Wagner.[99] En särskild avsikt med ett inkomstskatterättsligt existensminimum var enligt denna uppfattning att kompensera för de indirekta skatterna på livsnödvändiga varor. Ett skattefritt existensminimum har vidare rättspolitiskt eftersträvats under lång tid.[100] Skattefrihet för existensminimum uppfattas dock även som en komponent i den författningsmässiga skatteförmågeprincipen.[101]

Lagstiftaren har emellertid viss valfrihet i utformningen av skyddet av existensminimum.[102] Sedan 1958 medges vid inkomstbeskattningen ett grundavdrag avsett att skattebefria den skattskyldiges existensminimum. Detta avdrag benämns även som "nollzon" och uppgår i nuläget till 7 664 € för ensamstående.[103] Författningsdomstolen hade i BVerfGE 87, 153, att ta ställning till hur skattefriheten för existensminimum skulle

[97] Se avs. 6.6.
[98] Se avs. 2.2.
[99] Jfr BVerfGE 87, 153, 156, Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 408–410, Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungstaat, s. 42.
[100] BVerfGE 87, 153, 156–157, Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, s. 112.
[101] Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, s. 50, Tipke & lang, Steuerrecht, s. 90.
[102] BVerfGE 87, 153, 169–170.
[103] EStG § 32 a 1 p. Grundavdraget varierar således inte efter inkomsten som det gör i svensk rätt, se 63 kap. IL.

utformas. Domstolen fastslog att det skattefria beloppet avsågs motsvara socialbidragsnivån.[104] Eftersom denna nivå skiljer sig mellan olika delar av landet samt även beroende på faktisk boende- och uppvärmningskostnader måste en schablonisering göras skattemässigt. En sådan schablonisering måste enligt domstolen utformas så att i möjligaste mån ingen skattskyldig tvingas söka offentligt stöd för att täcka sina behov.[105] Statistiskt påvisades att grundavdraget låg avsevärt under socialbidragsnivån.[106] Kravet på skattefritt existensminimum kan principiellt uppfyllas genom att inkomster eller offentliga bidrag som åtnjutes generellt av de skattskyldiga skattebefrias.[107] Det uppfylls dock inte om skattskyldiga i vissa inkomstförhållanden endast avlastas under särskilda omständigheter. Att särskilt stadga skattefrihet för vissa inkomster eller offentliga bidrag, t.ex. bostadsbidrag, är därmed inte tillräckligt för att uppfylla det författningsmässiga kravet på skattefritt existensminimum. Dessa inkomster är endast tillgängliga för vissa grupper av skattskyldiga.[108]

Avgörandet har i doktrinen betecknats som en milstolpe i författningsdomstolen och har närmast ideologiskt betecknats som "frihetsrättsligt" till karaktären.[109] Skyddet för existensminimum kopplas då till den inledande och grundläggande principen i GG, nämligen människovärdets oantastbarhet. Å andra sidan har det även hävdats att författningsdomstolen ansträngt sig att inte begränsa lagstiftarens spelutrymme mer än författningsmässigt nödvändigt.[110]

En följd av utslaget och de övergångsregler som följde på det var att två olika beskattningsunderlag kom att införas i tysk inkomstskatterätt.[111] Dessa var dels den beskattningsbara inkomsten enligt inkomstskattelagstiftningen, dels den förvärvsinkomst som lades till grund för beräkning av existensminimum.[112] Vidare har avgörandet kritiserats på den grund att konstruktionen med ett fast grundavdrag i motsats till en avdragsrätt för de faktiska levnadskostnaderna medför att dessa kan komma att påverka progressiviteten.[113] Högre faktiska levnadskostnader än det skatte-

[104] Detta följde av domstolens praxis sedan avgörandet BVerfGE 66, 214.
[105] BVerfGE 87, 153, 172. Jfr t.ex. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, s. 137.
[106] BVerfGE 87, 153, 174–175.
[107] BVerfGE 87, 153, 176.
[108] BVerfGE 87, 153, 177.
[109] Lehner, DStR 1992, s. 1643.
[110] Esser, DStZ 1993, s. 755.
[111] Arndt, BB 1993, s. 978.
[112] Esser, DStZ 1993, s. 755, menar emellertid att domstolen inte ställer krav på något nytt inkomstbegrepp.
[113] Lehner, DStR 1992, s. 1644. Haller, Zur Freistellung des "Existenzminimum" bei der Einkommensbesteuerung, s. 411.

rättsliga existensminimum innebär således att dessa är underlag för den progressiva beskattningen.[114] I ett progressivt verkande inkomstskattesystem kan existensminimum inte upprätthållas genom exempelvis de på senare år i svensk skatterätt talrika skattereduktionerna. Dessa minskar endast det inbetalade skattebeloppet utan att upprätthålla progressionen i systemet.[115]

Av budgetmässiga skäl beviljades förbundsstaten en fyraårig övergångsfrist för att höja det skatterättsliga existensminimum i nivå med det socialrättsliga.[116] Domstolen framhöll att inkomstskatten deklareras årsvis och tjänar som offentlig inkomst det ifrågavarande budgetåret. En retroaktiv sänkning av inkomstskatten kan inte kompenseras genom en ändring av budgeten utan belastar istället framtida skattebetalare.

6.3.2 Barnavdrag och barnbidrag

Stor uppmärksamhet i författningsdomstolens praxis rörande skattefritt existensminimum har hänsynstagandet till barn och därmed förbundna kostnader tilldragit sig. Skattesystemet interagerar i detta avseende med de socialrättsliga förmånssystemen. Fram till 1974 tillämpades ett dualt system med en kombination av barnbidrag och ett skatterättsligt barnavdrag.[117] 1975 ersattes det duala systemet med ett inkomstoberoende barnbidrag. I början av 1980-talet påbörjades en återgång till ett dualt system. Ett enhetligt barnavdrag infördes, samtidigt som barnbidraget delvis inkomstprövades. Denna konstruktion kom att prövas av domstolen.[118]

Författningsdomstolen framhöll att barnbidraget fram till nyordningen 1974 hade karaktären av en statlig social förmån.[119] Efter nyordningen fick barnbidraget dessutom funktionen av en kompensation för minskad skatteförmåga p.g.a. underhåll av barn som ersättning för det avskaffade barnavdraget. Denna funktion kvarstod delvis även efter att barnavdraget återinförts 1983. Domstolen konstaterade inledningsvis att till den del barnbidraget utgjorde en social förmån stred dess utformning inte mot de författningsmässiga kraven.[120] Till den del bidraget var avsett att utgöra en kompensation för minskad skatteförmåga var det däremot inte

[114] Även med en proportionell beskattning kan givetvis detta fenomen uppstå, men de sammanlagda effekterna blir mindre ingripande. Se Haller, Zur Freistellung des "Existenzminimum" bei der Einkommensbesteuerung, s. 412.
[115] 65:9–65:12 IL. Jfr Lodin m.fl., s. 61–62.
[116] BVerfGE 87, 153, 177–181.
[117] BVerfGE 82, 60, s. 61–62.
[118] BVerfGE 82, 60.
[119] BVerfGE 82, 60, s. 78.
[120] BVerfGE 82, 60, s. 79.

acceptabelt. Dess storlek hade minskats så kraftigt att det inte längre uppfyllde den avsedda funktionen.[121]

Domstolen konstaterade inledningsvis att det stod lagstiftaren fritt att kompensera den skattskyldige för minskad skatteförmåga p.g.a. kostnader för barn genom skatterättsliga hänsynstaganden, genom barnbidrag eller genom en kombination av dessa.[122] Den författningsrättsliga principen att existensminimum skall upprätthållas i första hand genom skattelättnader före socialbidrag var således inte tillämplig på sociala prestationer av annan karaktär som t.ex. barnbidraget. Det offentliga var emellertid skyldigt att upprätthålla grundläggande förutsättningar för ett människovärdigt liv.[123]

Sänkningen av barnbidraget var i kombination med de skattemässiga förutsättningarna författningsvidrigt.[124] Den genomförda sänkningen av barnbidraget borde ha kombinerats med en skattekompensation eller med socialrättsliga åtgärder. Rätten till skattefritt existensminimum följer av art. 1 GG i kombination med socialstatsprincipen i art. 20 GG. Med hänsyn tagen till kravet på skydd för familjen i art. 6 GG måste det skattefria existensminimum omfatta samtliga familjemedlemmar.[125] En jämförelse mellan exempelvis barnfamiljer och barnlösa par måste dock göras med utgångspunkt i likabehandlingsprincipen i art. 3 GG. Även om underhållskostnader för barn utgör privata levnadskostnader som i tysk inkomstskatterätt likaledes som i svensk inte är avdragsgilla måste hänsyn tas till att dessa minskar skatteförmågan.[126] Rätten till skattefritt existensminimum är oberoende av familjens sociala status. Att endast undanta låginkomsttagare från beskattning av existensminimum är enligt domstolen inte acceptabelt.[127] Domstolen avfärdar argumentet att höginkomsttagare lättare skulle kunna klara av barnbidragssänkningen. Vid prövningen gentemot likabehandlingsprincipen i art. 3 GG måste skillnad göras mellan vertikalt och horisontellt skatterättfärdigande. I vertikal riktning måste en jämförelse göras mellan beskattningen av högre och lägre inkomster. I horisontell riktning krävs att skattskyldiga med lika skatteförmåga också beskattas lika. Så är inte fallet om skattskyldiga med barn belastas högre än skattskyldiga utan barn. Ett brott mot horisontellt rättfärdigande kan inte legitimeras med argument för vertikalt rättfärdigande. Det är således helt tillåtet att neutralisera fördelen av barnbidraget för

[121] BVerfGE 82, 60, s. 83.
[122] BVerfGE 82, 60, s. 84.
[123] BVerfGE 82, 60, s. 80.
[124] BVerfGE 82, 60, s. 83–84.
[125] BVerfGE 82, 60, s. 85.
[126] BVerfGE 82, 60, s. 87.
[127] BVerfGE 82, 60, s. 89.

höginkomsttagare genom en kraftigare progression. Exempelvis har lagstiftaren möjlighet att ta sociala hänsyn.

Även i detta fall fastslår domstolen att existensminimum av praktiska skäl måste upprätthållas genom ett enhetligt belopp och inte genom hänsynstagande till regionala skillnader i existensminimum.[128] I samma mål prövades även om det var författningsmässigt korrekt att inte beakta avdrag för underskott av andra förvärvskällor mot den barnbidragsgrundande inkomsten. Domstolen fann att det av praktiska skäl inte var möjligt att beakta sådana underskott, som ofta kunde tänkas vara frambringade av den skattskyldige.[129] I realiteten sker således påtagliga avsteg från den subjektiva nettoprincipen.

Hänsynstagande till underhållskostnader för barn är dock inte obegränsat. Domstolen har fastslagit att kostnader för yrkesutbildning för barn inte kan hänföras till existensminimum.[130] Föräldrars civilrättsliga underhållsskyldighet gentemot barn medförde dock ansvar för barnens yrkesutbildning. Detta borde åtminstone delvis beaktas skattemässigt. Att endast hälften av de merkostnader som var förbundna med ett barns yrkesutbildning på annan ort än hemorten var avdragsgilla var dock inte grundlagsstridigt. Även här accepterades således inskränkningar av hänsynstagandet till den subjektiva skatteförmågan.

6.4 Bolagsskatt

Det tyska bolagsskattesystemet är komplicerat och detaljerat. Så är även fallet i flertalet jämförbara länder. I detta sammanhang är det knappast nödvändigt med en mer omfattande beskrivning av bolagsbeskattningens uppbyggnad. Två frågor kan sägas vara centrala i den tyska doktrinära diskussionen kring bolagsskatten och dessa är av generellt intresse i flertalet stater som uttar bolagsskatt. Den ena är frågan om dubbelbeskattning av utdelning från bolaget till dess aktieägare och den andra är frågan om bolaget som juridisk person kan ha skatteförmåga.

Ursprungligen motiverades dubbelbeskattningen av aktier med att det utgjorde ett privilegium att kunna bedriva näringsverksamhet utan ett personligt ansvar.[131] Den juridiska personens särskiljande från de bakomliggande fysiska personerna uppmärksammades vid införandet av dubbelbeskattningssystemet. Vidare ansågs inkomster från juridiska personer

[128] BVerfGE 82, 60, 94. Jfr avs. 6.3.1.
[129] Jfr Lodin, m.fl., s. 190, ifråga om begränsad avdragsrätt för kapitalförluster.
[130] BVerfGE E 89, 346, I.
[131] Lodin, m.fl., s. 325, Mattsson, Skattepolitik, s. 95, Welinder, Offentlig hushållning, s. 149.

medföra större skatteförmåga än andra inkomster.[132] Bolagsbeskattningen har även motiverats som ett slags intressebeskattning.[133] Det offentliga tillhandahåller olika tjänster som underlättar eller förbilligar företagande. Dessa är dock regelmässigt tillgängliga även för andra företagsformer än aktiebolag, vilket talar emot en dubbelbeskattning enbart av aktiebolag. Inte heller medför ansvarsfriheten för aktiebolagets ägare några kostnader som motiverar en intressebeskattning. Vidare beskattas näringsverksamhet i Tyskland med en särskild *näringsskatt*, vilken likaledes har motiverats som en intressebeskattning.[134] Ytterligare ett argument för en bolagsskatt har varit att den är politiskt lättsmält, då flertalet medborgare inte berörs av den.[135]

Den tyska dubbelbeskattningen lindrades tidigare genom ett avräkningssystem, där den uttagna bolagsskatten drogs från den progressiva inkomstskatt som belastade utdelningen.[136] Från 2001 och framåt tillämpas istället ett hälftendelningssystem, *Halbeinkünfteverfahren*. Bolagsskatten uttas med en enhetlig skattesats på 25 %.[137] Utdelningen delas sedan i en skattepliktig och en skattefri del, båda således motsvarande 37,5 % av bolagets utdelningsbara inkomst.[138] Den skattepliktiga delen beläggs med progressiv inkomstskatt. Vid en marginalskatt på 40 % medför detta ett totalt skattetryck av 40 % inklusive bolagsskatt.[139] En marginalskatt på 45 % leder till en effektiv skattesats på strax under 42 %. Bolagsskatten och utdelningsbeskattningen har därmed kommit att särdelas i jämförelse med den symbios som de tidigare p.g.a. avräkningssystemet levat i.[140]

Övergången från avräkningssystemet till hälftendelningssystemet har motiverats med tre grunder.[141] Avräkningssystemet var för komplicerat och lagregleringen av det svårtillgänglig. Systemet gav också möjligheter till missbruk. Vidare har avräkningssystemets förenlighet med gemenskapsrätten kommit att ifrågasättas efter EG-domstolens avgörande i C-35/98 *Verkooijen*.[142] I detta mål underkändes likartade nederländska lättnader

[132] Eberstein I, s. 288.
[133] Se t.ex. Musgrave & Musgrave, Public finance, s. 239–240.
[134] Se avs. 6.5.
[135] Welinder, Offentlig hushållning, s. 149. Se vidare Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 728–729, för referenser.
[136] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 440.
[137] KStG § 23 1 p.
[138] § 3 40 p. EStG.
[139] Jfr tabeller Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 446.
[140] Se Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 127–128.
[141] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 444.
[142] C-35/98 Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. Verkooijen [2000] REG I-04071. Jfr Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 127.

av dubbelbeskattning som stridande mot direktivet 88/361/EEG för avskaffande av restriktioner mot kapitalrörelser mellan medlemsstaterna.[143] Det har dock ifrågasatts om det tidigare avräkningsförfarande skulle vara mindre förenligt med gemenskapsrätten än det nya systemet.[144]

Reformen har kritiserats för att den bristande neutraliteten mellan olika former av näringsverksamhet förstärkts, vilket kan ses som stridande mot likabehandlingsprincipen i art. 3 GG.[145] Det synes dock inte finnas något närmare samband mellan hälftendelningssystemet och den hälftendelning som författningsdomstolen upprätthållit ifråga om förmögenhets- och arvskatter.

I ett skattesystem som åsyftas vara baserat på skatteförmågeprincipen kan juridiska personer knappast beläggas med inkomstskatt, med mindre än att dessa personer besitter en egen och särskild skatteförmåga. Förknippad med den frågeställning är även spörsmålet vem som slutligen belastas med bolagsskatten. Genom att beakta skatten när företagen prissätter sina varor och tjänster kan den övervältras på företagets konsumenter. Under gynnsamma omständigheter kan bolaget kompensera sig genom avvältring, genom att pressa leverantörspriser eller de anställdas löner.[146] Finns ingen möjlighet till över- eller avvältring drabbar skatten istället bolagets aktieägare. Mattsson utgår från att i första hand ägarna drabbas.[147] Welinder hävdar att företagen har större möjligheter att övervältra skatten på de anställda än på kunderna.[148] Musgrave & Musgrave framhåller frågan om bolagsskattens övervältring som den mest kontroversiella ifråga om skatteövervältring.[149] Skatten jämförs i dess verkan med en godtyckligt vald punktskatt. I ett kortsiktigt perspektiv bör skattebördan belasta aktieägarna, i ett längre kapital både i beskattade och obeskattade sektorer.[150] Skatten kan komma att belasta konsumenter eller arbetskraft. Hur företagen kompenserar sig för bolagsskatten måste dock undersökas i det enskilda fallet. Några generella slutsatser kan således inte dras av bolagsskattens ekonomiska verkan. Däremot kan det fastställas att bolaget i sig självt knappast belastas av skatten, den kommer att över- eller avvältras på andra subjekt. Detta kan ses som ett argument *mot* att bolagen skulle besitta en särskild skatteförmåga.[151] Med hänvisning

[143] Se vidare Ståhl & Persson Österman, EG-skatterätt, s. 117–118.
[144] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 445
[145] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 445
[146] Jfr Olsson, Punktskatter, s. 85–86.
[147] Mattsson, Skattepolitik, s. 52–53.
[148] Welinder, Offentlig hushållning, s. 127, samt Skattepolitik, s. 157.
[149] Musgrave & Musgrave, Public finance, s. 415.
[150] Musgrave & Musgrave, Public finance, s. 428.
[151] Jfr Mattsson, Skattepolitik, s. 52.

till de nationalekonomiska offerprinciperna har det i tyska förarbeten särskilt poängterats att en juridisk person knappast kan ha något offer.[152] Offerprinciperna är dock övergivna av modern finansvetenskaplig doktrin. Den författningsmässiga likabehandlingsprincipen är vidare fristående från nationalekonomiska definitioner.[153]

Under avräkningssystemets tid gick det att argumentera för att det inte var aktiebolagets utan aktieägarens skatteförmåga som togs i anspråk av bolagsskatten. Skatten kunde då jämställas närmast med en sorts källskatt.[154] Detta låter sig dock inte göras efter övergången till hälftendelningssystemet. Bolagsskatten har numera karaktären av en självständig skatteform utan någon direkt koppling till aktieägaren.

Det kan även hävdas att aktiebolagsformen medför en särskild skatteförmåga p.g.a. dess konstruktion. I jämförelse med andra former av näringsverksamhet har aktiebolagen större kreditvärdighet, större trovärdighet som affärspartners, begränsat ansvar för delägare samt andra liknande fördelar. Mot detta kan invändas att dessa fördelar medför en potentiell skatteförmåga, som inte nödvändigtvis behöver föreligga i det enskilda fallet.[155] Det går dock givetvis att hävda att den vinst som redovisas i ett bolag faktiskt medför skatteförmåga. Frågeställningen synes emellertid lysa med sin frånvaro i författningsdomstolens praxis.

En fråga av konstitutionellt intresse är vidare om en juridisk person har en privatsfär som skyddas på samma sätt som en fysisk person. Bundesfinanzhof har i ett avgörande från 1996 avvisat uppfattningen att en sådan privatsfär skulle finnas.[156] Uppfattningen har framförts att tyngden i detta avgörande har minskat sedan övergången från det avräkningssystem som gällde då domen avkunnades till den nu gällande hälftendelningsprincipen.[157] Aktiebolagets status som självständigt skattesubjekt har stärkts efter reformen. Ett accepterande av en särskild privatsfär för aktiebolagen skulle dock leda till att utgifter som kan hänföras till denna sfär inte är avdragsgilla.[158] Till skillnad från av lagstiftaren införda avdragsförbud riskerar en privatsfär för aktiebolag att fungera som ett avdragsförbud i form av en generalklausul.[159]

[152] Se Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 734.
[153] Se avs. 5.5.3.
[154] Stolterfoht, "Privatshäre" der Körperschaftsteuersubjekte, s. 494.
[155] Se Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 737.
[156] BFH /NV 1997, R 190.
[157] Stolterfoht, "Privatshäre" der Körperschaftsteuersubjekte, s. 487.
[158] Jfr svenska förhållanden, där medlemsavgifter i regel inte är avdragsgilla för ett aktiebolag, oaktat att bolaget knappast kan ha privata levnadskostnader (9:2 IL).
[159] Stolterfoht, "Privatshäre" der Körperschaftsteuersubjekte, s. 505.

6.5 Näringsskatt

En särställning i tysk inkomstbeskattning har den s.k. näringsskatten, *Gewerbesteuer*. Tipke drar sig inte för att karaktärisera skatten som den mest kritiserade i det tyska skattesystemet.[160] Näringsskatten var ursprungligen konstruerad som en objektskatt på näringsverksamhet.[161] Motiven för skatten härleddes ur intresseprincipen.[162] Skatten, som tillfaller kommunerna, avsågs täcka kostnader som näringsverksamheterna orsakade. Under senare år har intäkterna från näringsskatten sjunkit efter att skattens omfång minskats. Skatten torde numera huvudsakligen fylla en funktion som justeringsinstrument för de offentliga finanserna.[163] Detta leder till ekonomiska problem för somliga kommuner. Dess egenskap av kommunal inkomstkälla är förmodligen förklaringen till att skatten fortfarande uttas.[164] Samtidigt har det förekommit att kommuner infört låga skatter eller nollskattesatser för att locka till sig investerare, således en form av inländsk skattekonkurrens.[165]

Tekniskt sett beräknas skatten med det för inkomst- eller bolagsskatt skattepliktiga resultatet som utgångspunkt. Detta resultat modifieras dock i flera avseenden.[166] Det finns även ett skattefritt fribelopp.[167] Skattesatserna fastställs av respektive kommun.[168] Skatten är avdragsgill vid taxering till inkomst- eller bolagsskatt.

Kritiken mot näringsskatten har varit omfattande.[169] Den är enligt Tipke inte förenlig med skatteförmågeprincipen eftersom näringsverksamheten i sig inte genererar någon skatteförmåga.[170] Den är även diskriminerande mot näringsidkare i traditionell mening eftersom jord- och skogsbruk samt självständiga uppdragstagare, konsulter, läkare m.m. inte omfattas av skatten. Näringsskatten är dock avsedd att stå i proportion

[160] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 823. Jfr även Ritter, Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, s. 457.
[161] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 478. Jfr även Mutén, Local taxation outside the Nordic Countries, s. 163.
[162] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 823–826.
[163] Kube, Palm, Intertax 2003, s. 13.
[164] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 823.
[165] Ronge, Intertax 2003, s. 282.
[166] GewStG §§ 8–9.
[167] GewStG § 11.
[168] GewStG § 16.
[169] En liknande näringsskatt föreslogs för svenskt vidkommande av regeringen 1920, men avfärdades av riksdagen som en dubbelbeskattning av näringsidkare. Se prop. 1920:191, s. 161–165, 246–250, och Andra särskilda utskottets utlåtande i anledning av proposition (1920 nr 191) med förslag till kommunalskattelag, s. 38 samt 40–41.
[170] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 828.

till fastighetsskatter på jord- och skogsbruk samt övriga fastigheter.[171] Dess ursprung som objektskatt återspeglas i denna relation.

Vidare har skatten kritiserats därför att den belastar inhemska varor som exporteras och därmed försämrar tyska företags konkurrensmöjligheter.[172] Den drabbar även de verksamheter som är utsatta för högre kommersiell risk i jämförelse med t.ex. konsulter. Även för kommunerna medför skattens utformning negativa konsekvenser.[173] Skatteinkomsterna varierar mellan olika orter och riskerar att spä på skillnaderna mellan rika och fattiga kommuner. Vidare är skatteintäkterna beroende av den ekonomiska konjunkturen och försvårar den långsiktiga planeringen i kommunerna. På ett makroplan kritiseras näringsskatten som ett hinder för investeringar och nya arbetstillfällen. Skatten ses i sig som ett hinder mot en företagsbeskattningsreform.

Författningsdomstolen har dock i flera avgöranden med hänvisning till näringsskattens karaktär av real- eller objektskatt, fastslagit att det är författningsenligt att utta den jämsides med inkomstskatten. Näringsskatten tillvaratar den objektiva skatteförmågan utan hänsyn till den skattskyldiges subjektiva förhållanden. Argument för detta avsteg från hur skatteförmågeprincipen i övrigt uppfattas i tysk rättspraxis och doktrin har bl.a. varit att skattelag i viss utsträckning måste typiseras för att vara generellt tillämpbar och att denna variant av skatteförmågeprincipen befinner sig inom det spelrum för utformning av skattelag som lagstiftaren besitter.[174] Vidare har det som stöd för näringsskatten hänvisats till den s.k. *fonderingsteorin*, vilken synes innebära att inkomster som "fonderats" i näringsverksamhet skulle besitta en särskilt hög skatteförmåga i jämförelse med vanliga arbetsinkomster.[175]

Inte heller det faktum att näringsskatten inte utgår på jordbruk eller självständiga yrken har befunnits strida mot likabehandlingsprincipen. Förutsättningarna inom jordbruk, självständiga yrken och näringsverksamhet är så olika att det faller inom ramen för lagstiftarens utrymme att efter egen bedömning utforma skattesystemet att utta en särskild skatt på vissa av dessa näringsverksamheter.[176]

[171] GewStG § 16 5 p. Det åligger delstaterna att fastställa dessa proportioner.
[172] Ritter, Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, s. 462.
[173] Ritter, Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, s. 463.
[174] Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, s. 193 samt 215.
[175] Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, s. 202. Att fonderingsteorin även kan ha en mer allmän betydelse och avse allt fonderat kapital framgår av Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 210, 215 och 216.
[176] Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, s. 220.

6.6 Skatter på egendom

6.6.1 Inledning

Den tyska författningsdomstolens betydelse för skatterättens och skattesystemets utformning har förmodligen mer än på något annat sätt kommit att uppmärksammas både nationellt och internationellt genom domstolens två avgörande från 1996, vari den underkände den hittills rådande enhetsvärdesmodellen för fastställande av beskattningsunderlaget för förmögenhetsskatt samt för arvs- och gåvoskatt.[177] Detta avgörande kom efter att domstolen i ett flertal rättsfall under en längre tidsperiod godkänt samma beräkningsmodell.[178] Det går knappast att bortse från att dessa två rättsfall kommit att uppfattats som i det närmaste epokgörande inom tysk skatterätt.

Rättsfallen kan sägas behandla två separata delfrågor. Den första var frågan om enhetsvärdesmodellen för fastställande av beskattningsunderlaget var författningsenlig. Beskattningsunderlag för förmögenhets-, fastighets- samt arvs- och gåvoskatt fastställdes enligt en särskild taxeringslag (BewG).[179] Genom införandet av den nuvarande BewG 1934 etablerades enhetsvärdesmodellen för beräkning av beskattningsunderlag för fastighetsskatt och näringsskatt. BewG kom att kvarstå tämligen oförändrad under efterkrigstiden och omfattade vid tidpunkten för författningsdomstolens avgöranden förmögenhetsskatt, förmögenhetsskatt på rörelsetillgångar, fastighetsskatt samt arvs- och gåvoskatt. Lagen innehåller synnerligen detaljerade värderingsregler på en nivå som vanligtvis inte förekommer i lagform i svensk lagstiftningstradition. Sålunda finns t.ex. värderingsregler för olika djurarter i jordbruk.[180] I bilagor till lagtexten ges värderingsmodeller för olika former av fastigheter beroende på ålder, material och storleken på kommunen där fastigheten är belägen.[181] I avsaknad av moderna fastighetstaxeringar fastställdes beskattningsvärdet med utgångspunkt i förhållandena från den 1 januari 1964. För de nytillkomna östliga delstaterna användes emellertid förhållandena från 1935 för att värdera fastigheterna. Författningsdomstolen fastslog att enhetsvärdesmodellen inte var förenlig med grundlagens likabehandlingsprincip. Modellen medförde att fastigheter inte kom att beskattas likvärdigt med annan förmögenhetsskattepliktig egendom. Skatteberäkningen för fastigheter måste göras i relation till fastigheternas verkliga värde. Således

[177] BVerfGE 93, 121 och 165. Jfr även Silfverberg, The Swedish Net Wealth Tax – Main Features and Problems, s. 367–374.
[178] Se Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 496.
[179] Bewertungsgesetz 1934.
[180] BewG, bilaga 1–2.
[181] BewG, bilaga 3–8.

kom domstolen att därigenom minska det handlingsutrymme lagstiftaren har vid utformningen av den materiella skattelagen.[182] Utslaget innebar däremot inget förbud mot att utta en förmögenhetsskatt som sådan. Det kan ses som ett bekräftande av likabehandlingsprincipens starka ställning i tysk skatterätt. Vidare visar avgörandet att likabehandlingsprincipen inom skatteområdet har en vidare betydelse än som grund för skatteförmågeprincipen.

6.6.2 Skattebelastning och hälftendelningsprincipen

Av större principiell betydelse är de spörsmål som kan uppfattas som en andra delfråga i målen. Den författningsrättsliga utvecklingen inom flera områden flyttades framåt på ett sätt som beskrivits som "revolutionerande".[183] Domstolen har enligt kommentatorer kommit att fungera mer och mer som en kontrollinstans över politiken.[184] Den synes ha uppfattat sig mer som "politisk lagstiftare" än som en domstol.[185] Domstolen anklagas för att ha överskridit sin kompetens och avvikit från påbudet om "judicial self-restraint".[186] De tre områden som berörs av domen kan klassificeras som skydd för förmögenhetens bestånd, tak för skattebelastningen samt skattefrihet för tillgångar som används för personligt bruk. Till dessa delar rör avgörandena inte tillämpning av likabehandlingsprincipen i art. 3 GG, utan rätten till fri personlig utveckling i art. 2 GG, skyddet för äktenskap och familj i art. 6 GG samt skyddet för egendom i art. 14 GG.

För uppnående av dessa skyddsändamål är det centralt att förmögenhetsbeskattningen utformas som en avkastningsskatt som lämnar själva förmögenhetssubstansen oberörd.[187] Skatten skall således belasta den väntade avkastningen av egendomen. Om ett egendomsslag inte medför någon avkastning kan inte heller någon skatt uttas. Denna konstruktion synes emellertid ha varit ett generellt lagstiftarönskemål bakom förmögenhetsbeskattningen både i Tyskland och i exempelvis Sverige.[188] Enligt domen finns det dock även ett konstitutionellt stöd för ett bevarande av kärnförmögenheten enligt art. 14 GG.

[182] Jfr t.ex. Schaumburg, GmbHR 1995, s. 614.
[183] Rose, DB 1995, s. 2387.
[184] Bareis, DB 1996, s. 1153.
[185] Flume, DB 1995, s. 1779.
[186] Mayer, DStR 1997, s. 1152. För definition av denna term, se t.ex. Bull, Mötes- och demonstrationsfriheten, s. 80, Nergelius, s. 467–468.
[187] Krüger, Kalbfleisch, Köhler, DStR 1995, s. 1454–1455, Schaumburg, GmbHR 1995, s. 614.
[188] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 211. Det är svårare att för svensk del se ett konstitutionellt förbud mot skatter som även tar en del av förmögenheten i anspråk.

Störst uppmärksamhet har fästs vid tak för skattebelastningen som i avgörandet fastslagits av författningsdomstolen. Den skattskyldige måste efter att ha belastats med skatt ha något kvar för privat nyttjande.[189] Av art. 14 II GG följer påbudet att egendom förpliktigar och kravet på att dess utnyttjande *likaledes* skall användas för allmänhetens väl. Detta stadgande tolkades av författningsdomstolen så att *likaledes (zugleich)* skulle uppfattas som *till lika delar (zu gleichen Teilen).*[190] I kombination med egendomsskyddet i art. 14 I GG har domstolen med denna tolkning fastslagit en hälftendelningsprincip mellan det allmänna och det offentliga.[191]

Den närmare innebörden av denna princip är emellertid omtvistad. Det har ifrågasatts om domstolens uttalande är en bindande uppmaning till lagstiftaren eller endast ett obicter dictum.[192] Vidare har det ifrågasatts hur denna hälftendelning skall beräknas. Domstolens hänvisning till den skattskyldiges skatteförmåga indikerar att det är hälften av det skattepliktiga nettot efter avdrag som är föremål för hälftendelningen.[193] Författningsdomstolens dåvarande ledamot Paul Kirchhof, som deltog i domslutet, har emellertid hävdat att det är hälften av den skattskyldiges intäkter som avses, dvs. före avdrag för intäkternas förvärvande samt för existensminimum. Grunden för denna uppfattning skulle då inte vara skatteförmågeprincipen utan snarare rätten till personlig frihet enligt art. 2 GG. Arndt argumenterar för att en sådan lösning knappast finner stöd i domen. Den skulle komma i konflikt med den långvariga linje i domstolens praxis som framhållit skatteförmågan som den rättfärdigande beskattningsgrunden och hänsynstagandet till den skattskyldiges existensminimum som nödvändigt. En hälftendelning på bruttobasis medför att likabehandlingsprincipen appliceras på olika sakförhållanden.

Även en hälftendelning baserad på nettoförhållanden har emellertid kritiserats. Arndt ser fyra grupper av skattskyldiga, som påverkas i olika utsträckning av författningsdomstolens utslag.[194] En grupp av personer som inte har någon skattepliktig förmögenhet påverkas inte alls av domen. En gynnad grupp är den typkategori skattskyldiga som utslaget i första hand träffar. De drabbas efter en kombination av inkomst- och förmögenhetsskatt av så hög skattebelastning att hälftendelningsprincipen aktuali-

[189] Obermeier, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, s. 129, Schaumburg, GmbHR 1995, s. 614.
[190] BVerfGE E 93, 121, II, 138. Jfr Butzer, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, s. 56.
[191] BVerfGE 93, 121, II, 138.
[192] Arndt, BB 1996, bilaga 7, s. 3.
[193] Arndt, BB 1996, bilaga 7, s. 3.
[194] Arndt, BB 1996, bilaga 7, s. 5.

seras. Dessa uppfattas emellertid inte var särskilt många till antalet. Av större betydelse är företagare som genom en kumulation av inkomst- eller bolagsskatt och näringsskatt belastas av skatt till mer än 50 % av inkomsten. Arndt beskriver den fjärde gruppen som "entydiga förlorare". Den utgörs av fysiska personer som har tillräckligt stor förmögenhet för att drabbas av förmögenhetsskatt, men som inte uppnår sådan skattebelastning att skattetaket bryts. Arndts resonemang har visserligen tappat i betydelse efter att förmögenhetsskatten avvecklats i Tyskland, men kan säkerligen appliceras även på andra skatteformer.

Konsekvenserna av författningsdomstolens utslag har av rättens dissident beskrivits som att det inte bara begränsar möjligheten att utta en progressiv förmögenhetsskatt utan snarare leder till en degressiv beskattning. I doktrinen har Bareis hävdat att hälftendelningsprincipen inte är förenlig vare sig med intresse-, skatteförmåge- eller neutralitetsprincipen.[195]

Författningsdomstolen framhåller att även indirekta skatter måste medräknas i hälftendelningen. I doktrinen har till dessa skatter inte räknats endast mervärdes- och punktskatter utan även skatter tillhörande den grupp av skatter som benämns som s.k. *Verkehrssteuer*, exempelvis stämpelskatter på fastigheter och försäkringsskatt.[196] Hälftendelningsprincipen skall tillämpas både för fysiska och juridiska personer.

I sista hand följer av författningsdomstolens utslag även rätten till skattefrihet för förmögenhet som används för det personliga uppehället. Detta skall säkerställas genom fastställandet av ett skattefritt förmögenhetsbelopp.[197] Domstolen anvisade lagstiftaren att detta belopp skulle var avpassat efter en genomsnittlig familj.[198] Fribeloppet utgör en tillämpning av det författningsrättsliga skyddet för familj och äktenskap.

6.6.3 Politisk respons

Författningsdomstolen stipulerade i sina avgöranden att den dåvarande förmögenhetsbeskattningen av finansiella skäl kvarstod senast till den 31 december 1996.[199] Defekterna i förmögenhetsbeskattningen skulle vara undanröjda senast år 2002. Framledes kunde endast en förmögenhetsskatt som var konform med domstolens riktlinjer uttas.[200]

[195] Bareis, DB 1996, s. 1158.
[196] Arndt, BB 1996, bilaga 7, s. 6.
[197] Jfr Schaumburg, GmbHR 1995, s. 615.
[198] Jfr avs. 6.3.
[199] Bakgrunden till övergångsfristerna var hänsyn till den offentliga budgetplaneringen, jfr Jachmann, DStR 1996, s. 574.
[200] Jfr Schaumburg, GmbHR 1995, s. 615.

De riktlinjer som lämnats av författningsdomstolen resulterade i något som närmast beskrivits som en "sandwich"-skatt. Skattskyldiga med liten förmögenhet var undantagna från beskattning genom fribeloppet samtidigt som de med höga förmögenheter skyddades av hälftendelningsprincipen.[201] En sådan beskattning var politiskt svårförsvarbar.[202] Den då regerande koalitionen mellan CDU/CSU och FPD föreslog ett avskaffande av skatteformen. Förslaget kritiserades av oppositionen. Eftersom förmögenhetsskatten enligt art. 106 II 1 p. GG tillföll delstaterna förlorade dessa runt nio miljarder DEM årligen.[203] Oppositionen uppfattade domstolens begränsningar i skatteuttaget som enbart ett obicter dictum och önskade bibehålla förmögenhetsbeskattningen med höjt fribelopp och lättnader i beskattning av företagsförmögenheter.

Ställd inför ett otillräckligt stöd för ett avskaffande av förmögenhetsskatten drog regeringskoalitionen tillbaka förslaget, samtidigt som vidare reformarbete med skatteformen ställdes in.[204] Resultatet blev att förmögenhetsskattelagen kom att fortsätta gälla efter årsskiftet 1996/97, men i enlighet med domslutet fick den inte längre tillämpas.[205]

Viss oklarhet har rått huruvida det är möjligt att påföra förmögenhetsskatt för tidigare beskattningsår. I doktrinen har författningsdomstolens utslag uppfattats innebära att förmögenhetsskattelagen inte överhuvudtaget får tillämpas från 1997 och framåt. Skatteförvaltningen har dock fortsatt att tillämpa lagen för tidigare beskattningsår.

[201] Obermeier, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, s. 131, Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 516.

[202] Jfr den svenska förmögenhetsskatten, som till viss del kan ge liknande effekter. Mindre förmögenheter är undantagna genom fribeloppet i 19 § 3 st. SF samtidigt som exempelvis vissa icke börsnoterade aktier inte är skattepliktiga.

[203] Obermeier, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, s. 131, Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 516. Enligt Arndt, BB 1996, s. 30, innebar ett avskaffande av förmögenhetsskatten ett skattebortfall på sju miljarder DEM, motsvarande 0,8 % av skatteintäkterna.

[204] Obermeier, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, s. 132.

[205] Således den motsatta situationen jämfört med vad som gällde i Sverige under 1992–1997, då 1947 års förmögenhetsskattelag formellt var avskaffad, men tillämpades genom övergångsbestämmelser, se Lodin, m.fl., s. 544.

6.7 Arvs- och gåvoskatt

Arvsskatten uttas i Tyskland sedan gammalt som en arvslottsskatt. Det är således inte kvarlåtenskapen som sådan som utgör skatteobjekt, utan den inkomst som arvtagaren får genom arvet. En kvarlåtenskapsskatt, dvs. en uppskjuten förmögenhetsskatt på den avlidnes förmögenhet, har endast förekommit en kortare tid efter första världskriget.[206] Den tyska arvsbeskattningen kan således ses som en slags inkomstskatt.[207] Den inbringar endast förhållandevis begränsade summor, vilka utgör en mycket liten del av de samlade statsfinanserna.[208] Likheterna är således slående med den numera upphävda svenska arvs- och gåvobeskattningen.

Följer man Schanz allomfattande inkomstbegrepp innefattar det även inkomster i form av arv.[209] Att arvs- och gåvoskatterna inte inarbetas i inkomstbeskattningen förklaras i första hand med praktiska skäl.[210] Rent tekniskt uppvisar skatten dock likheter med omsättningsskatter (Verkehrssteuer). Skatteplikten kopplas till en förmögenhetsövergång på ett sätt som kan jämföras exempelvis med en stämpelskatt. Förmögenhetsöverföringen behöver dock inte medför någon ökad skatteförmåga för mottagaren, vilket kan vara fallet med vissa skattepliktiga gåvor. Till skillnad från förmögenhetsskatten träffar arvsbeskattningen inte förmögenhetsavkastningen utan själva förmögenhetssubstansen.[211] Förmodligen uppfattas detta dock ej som problematiskt eftersom det inte är arvtagarens förmögenhet som minskar.

Arvs- och gåvobeskattningen motiveras vanligtvis med skatteförmågeprincipen.[212] Det saknar då betydelse att arv och gåvor utgör kapitalförvärv och inte löpande inkomster. Om exempelvis arbetsinkomster beskattas framstår det som konsekvent att även arbetsfria inkomster beskattas. Vidare har även skatternas omfördelande funktion förekommit som motiv.[213] De högst begränsade intäkterna från skatterna talar dock emot en mer än obetydlig sådan funktion. Skatternas koppling till skatteförmågeprincipen och dess implikation på progressiva skattetariffer medför

[206] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 518–519. Se t.ex. Eberstein, Kvarlåtenskapsskatten i kritisk belysning, för en beskrivning av skatteformen kvarlåtenskapsskatt.
[207] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 519.
[208] Se Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 749.
[209] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 746, jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 153.
[210] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 747, Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 519. Liknande motiv har anförts för svensk del, se Englund & Silfverberg, s. 25.
[211] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 519.
[212] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 746.
[213] Se Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 748, samt Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 95, för referenser.

dock en socialstatlig, omfördelande effekt av beskattning.[214] Tipke avfärdar vidare tanken på att arvsskatten skulle motiveras genom intresseprincipen. Skatteförmågeprincipen tillämpas på den berikning arvtagaren uppnår och något utrymme till att därutöver använda en bytesprincip finns inte.[215] Vidare talar den allmänna skattedefinitionen i AO mot tillämpningen av en intresseprincip.[216] Gåvobeskattningen motiveras, utöver med den berikning gåvan medför för gåvotagaren, med den komplementerande funktion den har till arvsskatten.

Det förhållande att en beskattad inkomst senare kan komma att beläggas med arvs- eller gåvoskatt tycks inte uppfattas som ett författningsmässigt problem.[217]

Författningsdomstolens avgörande rörande arvs- och gåvoskatt behandlade i princip tre frågor, värderingen av fastigheter, ett högsta skattetak i arvsskatteklassen I samt skattenedsättningar för företagsförmögenheter.[218]

I linje med domstolens utslag rörande förmögenhetsskatt ogiltigförklarades den koppling som fanns mellan arvs- och gåvoskattelagen (ErbStG) och värderingen av fastigheter enligt enhetsvärdesmodellen som oförenlig med likabehandlingsprincipen i art. 3 I GG.

På ett sätt liknande som gjordes i AGL indelas de skattskyldiga enligt ErbStG i tre skatteklasser. Till den första räknas makar, barn, barnbarn etc., styvbarn samt i vissa fall föräldrar samt mor- och farföräldrar.[219] Andra klassen utgörs av andra närmare släktingar samt svärföräldrar och liknande. Till tredje klassen hör samtliga övriga arvtagare. Författningsdomstolens skattetak medför att släktingar tillhörande den första arvsklassen måste få behålla en övervägande del, eller ifråga om mindre förmögenheter, hela arvet utan skatteingrepp.[220] Detta mål upprätthölls innan domen genom fribelopp för äkta makar och barn. En övergång från enhetsvärdesmodellen till en marknadsvärdering av fastigheter medförde dock att fribeloppen behövde korrigeras. Enligt domstolen skulle fribeloppen utformas efter ett genomsnittligt enfamiljshushåll.

Domstolen har i äldre avgöranden funnit att en arvsskattesats på 62 % var författningsenlig. Till skillnad från förmögenhetsskatteområdet framgår det inte tydligt av avgörandet om även arvs- och gåvoskatterna omfattas

[214] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 749.
[215] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 751, Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 94.
[216] Se avs. 5.4.2
[217] Jfr Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 747, Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 95.
[218] Jfr Schaumburg, GmbHR 1995, s. 615.
[219] § 15 ErbStG.
[220] Schaumburg, GmbHR 1995, s. 615.

av en hälftendelningsprincip. Arndt finner efter en analys av både förmögenhetsskattedomen och arvsskattedomen att domstolen har använt likartade formuleringar i båda domarna, vilket tyder på att hälftendelningsprincipen avsetts omfatta båda skatteformerna.[221] Vidare framgår det av förmögenhetsskattedomen att skattetaket enligt denna dom avser den sammanlagda skattebelastningen (*Gesamtbelastung*) på förmögenhetsanvändning, på den bestående förmögenheten samt på förmögenhetsförvärv. Arndts uppfattning är att även förfogande genom gåva eller arv innefattas i förmögenhetsanvändningen och således skyddas av hälftendelningsprincipen. Tillämpningen av principen sker enligt denna uppfattning tydligen ur givarens eller arvlåtarens perspektiv, samtidigt som det är gåvotagaren eller arvingen som är skattskyldig. Detta medför vid maximalt skatteuttag att den halva av förmögenhetsmassan som kvarstår efter förmögenhetsbeskattning kan vara föremål för ytterligare (progressiv) beskattning vid gåvotillfället eller arvskiftet, vilket enligt Arndt måste strida mot hälftendelningsprincipen.

Politiskt ledde författningsdomstolens utslag, trots omfattande reformförslag, endast till begränsade förändringar av den befintliga arvsbeskattningen.[222] En sänkning gjordes av skatteskalorna och den högsta skattesatsen är numera 30, 40 eller 50 % i skatteklasserna I–III.[223] Det bör dock framhållas att progressionen är ganska svag och att de högsta skattesatserna endast aktualiseras vid mycket stora arv eller gåvor. Vidare har de skattskyldiga rätt till fribelopp, vilka för efterlevande makar uppgår till 307 000 € och för barn till 205 000 €.[224] Utöver dessa fribelopp har efterlevande make rätt till ett "försörjningsfribelopp" på 256 000 €, medan barn upp till tjugosju års ålder har rätt till ett "försörjningsfribelopp" på mellan 10 300 € till 52 000 € beroende av ålder. [225] Vidare undantas vissa sorters egendom helt från beskattning.[226] Den faktiska skattebelastningen torde därigenom i många fall vara blygsam.

Av arvsskattedomen följer vidare att förmögenhet investerad i näringsverksamhet skall beskattas lägre än annan förmögenhet. Motiveringen till denna skattenedsättning är den koppling företagsförmögenheten har för allmännyttan.[227] Möjligheten att förfoga över företagsförmögenheten är

[221] Arndt, BB 1996, s. 20.
[222] Se vidare Meincke, DStR 1996, s. 1306–1307. Diskussioner om transformering av arvskatten till en kvarlåtenskapsskatt förekom emellertid.
[223] § 19 ErbStG.
[224] § 16 ErbStG.
[225] § 17 ErbStG.
[226] § 13 ErbStG. Exempelvis konst värderas vidare till lägre värde än marknadsvärdet.
[227] Schaumburg, GmbHR 1995, s. 616.

starkt begränsad jämfört med andra sorters tillgångar.[228] Arv av en företagsförmögenhet medför således mindre skatteförmåga och hänsyn till detta faktum måste således tas för att likabehandlingsprincipen i art. 3 GG skall vara uppfylld. Denna ståndpunkt synes således gå stick i stäv med den fonderingsteori som åberopats som stöd för den särskilda näringsskatten.[229] Den praktiska bakgrunden till önskemålet om lägre skatt på företagsförmögenheter är dock givetvis generationsskiftesproblematiken. Viss lindring av beskattningen vid sådana skiften fanns redan innan arvsskatteutslaget. Numera finns ett fribelopp på maximalt 256 000 € vid arv av företagsförmögenhet, av jord- eller skogsbruk eller av andelar i aktie- eller handelsbolag.[230] För fysiska personer tillhörande skatteklasserna II eller III medges avräkningsbelopp för att lindra progressionen.[231] Både för fri- och avräkningbeloppen gäller att efterbeskattning kan göras om företaget säljs eller om tillgångar tas ut ur verksamheten inom fem år efter övergången.

6.8 Fastighetsskatt

I likhet med flertalet andra länder har olika former av fastighetsskatter långa traditioner i Tyskland, tidigare huvudsakligen motiverade med svårigheterna att administrera andra skatteformer.[232] Att fastighetsskatt och liknande schablonberäknade avkastningsskatter bibehållits efter introduktionen av deklarationsbaserade skatter som mer precist kan ta skatteförmågan i anspråk har uppfattats som ifrågasättbart.[233] Till skillnad från förmögenhets- samt arvs- och gåvoskatt, där enhetsvärdesmodellen förklarats vara författningsstridig, uttas fastighetsskatten fortfarande på detta sätt.

Skattens författningsmässiga karaktär har prövats i ett mål rörande en lokal skatt på andrahandsuthyrning av bostäder.[234] Domstolen hade i domen att ta ställning till om den kommunala skatten träffade samma skatteobjekt som fastighetsskatten. Den kommunala skatten träffade

[228] Exempelvis bör uppmärksammas skyldigheten enligt tysk rätt att i ett aktiebolags verksamhet även ta hänsyn till de anställda, jfr Dotevall, Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör, s. 389 samt 394–395.
[229] Se avs. 6.5.
[230] § 13 a ErbStG.
[231] § 19 a ErbStG.
[232] Jfr för svenska förhållanden Lodin m.fl., s. 7, samt Riksskatteverket, De svenska skatternas historia.
[233] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 545.
[234] BVerfGE 65, 325.

enligt domstolen inkomstanvändningen i form av innehavet av dubbla bostäder. Det var således fråga om en slags konsumtionsskatt.[235] Fastighetsskatten å andra sidan baserades på fastighetens avkastning som inkomstkälla. Domstolen hänvisade således till den grund som traditionellt används som motiv för fastighetsskatten, dvs. att brukandet av fastigheten utgör en avkastning i natura som tillgodogörs av fastighetsägaren.[236] Det var inte samma skatteförmåga som utnyttjades för de båda skatteformerna.[237] Domstolen uppfattade det som att fastighetsskatten träffade den skatteförmåga som härrörde från den i fastigheten "fonderade inkomsten". Även rörande fastighetsskatten kan således konstateras en koppling till fonderingsteorin. Domstolen kommenterade emellertid inte det faktum att den "fonderade inkomsten" inte medför någon pekuniär betalningsförmåga.

Ett liknande avgörande rörde en kommunal avgift som uttogs i samband med beviljandet av bygglov.[238] Pålagan, som i praktiken utgjorde en skatt, skiljde sig på avgörande punkter från fastighetsskatten.[239] Skattskyldighetens inträde inträffade vid olika situationer. Skatteberäkningen gjordes på olika sätt. Fastighetsskatten uttogs årligen, medan den särskilda avgiften endast uttogs en gång. Pålagorna träffade inte heller samma sorts prestationsförmåga.

Fastighetsbeskattningen har vidare motiverats med bytes- eller intresseprincipen, vilket medför att skatten närmar sig statusen av en avgift.[240] En beskattning enligt intresseprincipen kommer emellertid i konflikt med skatteförmågeprincipen och dess krav på skattefritt existensminimum.[241] Det har vidare argumenteras för att fastighetsskatten strider mot den subsidiaritetsprincip som kan härledas ur de grundrättsliga reglerna om näringsfrihet. Vad som tas in till det offentliga i form av fastighetsskatt återförs sedermera i stor utsträckning som subventioner och bostadsbidrag. Fastighetsskattens utformning enligt enhetsvärdesmodellen är vidare oförenlig med intresseprincipen eftersom det inte finns någon korrelation till de utgifter skatten avses täcka.

Författningsenligheten i fastighetsskattens konstruktion har ifrågasatts på den grund att enhetsvärdesmodellen förklarats författningsvidrig, även

[235] BVerfGE 65, 325, 353.
[236] Se vidare t.ex. Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 36.
[237] Det fanns vidare ett antal andra kännetecken som skiljde skatteformerna åt, vilka dock saknar intresse i det nuvarande sammanhanget.
[238] BVerfGE 49, 343.
[239] BVerfGE 49, 343, 355–357.
[240] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 545.
[241] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 545, Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 814.

om fastighetsskatten inte prövades specifikt i dessa mål. Intäkterna från fastighetsskatten tillfaller numera kommunerna.[242] Det framstår som osannolikt att de skulle avstå från dessa skatteintäkter utan kompensation.

6.9 Mervärdesskatt

Det kan knappast ifrågasättas att mervärdesskatten utgör den skatteform där den teoretiska grundmodell som ligger till grund för beskattningen i störst utsträckning kunnat förverkligas praktiskt. Som generell indirekt omsättningsskatt har den i flertalet utvecklade stater visat sig överlägsen andra skatteformer som t.ex. kumulativa kaskadskatter eller ettledsskatter.[243] Vidare har en långtgående harmonisering skett inom ramen för den Europeiska unionen.[244]

Termen omsättningsskatt kan uttydas både som att den avser en skatt som *uttas vid omsättningen*, vilket var fallet med t.ex. den svenska omsättningsskatten på motorfordon[245], eller som att den avser en skatt som *beräknas på* omsättningen, som t.ex. den svenska stämpelskatt på fastigheter.[246] Mervärdesskatten stämmer i princip överens med båda dessa definitioner.[247] Vidare leder den tyska mervärdesskatten sitt ursprung ur 1916 års *Warenumsatzstempelabgabe*, dvs. en stämpelskatt.[248] Förmodligen kan dessa faktum ses som bakgrund till den omfattande rättsvetenskapliga argumentation som förts i tysk doktrin för att mervärdesskatten, som fortfarande går under beteckningen *Umsatzsteuer*, rättsligt skall klassificeras som en *Verkehrsteuer*, dvs. ungefärligen som en omsättningsskatt i meningen beräknad på omsättningen.

Det har i rättspraxis framhållits att det enda syftet med mervärdesskatten är att inbringa inkomster till det offentliga.[249] I den tyska doktrinen har detta fiskala syfte emellertid avfärdats som otillräckligt som motiv för

[242] Art. 106 VI GG.
[243] Se t.ex. Melz, Mervärdesskatten – rättsliga grunder och problem, s. 23–24.
[244] Se t.ex. Eleonor Alhager, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 40–49, Ståhl & Persson Österman, EG-skatterätt, s. 165–169.
[245] Lag (1956:545) om omsättningsskatt på motorfordon, upphävd 1978-04-01.
[246] Den svenska stämpelskatten kan även uttas på fastighetens taxeringsvärde om detta är högre än köpeskillingen, 9 § lag (1984:414) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.
[247] Termen omsättningsskatt förekommer även som beteckning på de generella varuskatter av olika konstruktioner som uttogs i flertalet europeiska länder före introduktionen av mervärdesskatten. Det är förmodligen så termen skall uttydas i art. 33, dir. 77/388/EEG. Jfr Olsson, Punktskatter, s. 124.
[248] Eleonor Alhager, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 122.
[249] BFH BStBl. 1973 II, 94, 96.

uttagandet av en skatteform.[250] För ett rättfärdigande av mervärdesskatten som skatteform är de ekonomiska effekterna av skatten av stor betydelse. Om mervärdesskatten fungerar som en allmän konsumtionsskatt sker en dubbelbeskattning av den slutlige förbrukaren, dels i form av inkomstbeskattning och dels i form av mervärdesskattebelastningen på inkomstanvändningen. Mervärdesskattens karaktär av konsumtionsskatt framträder således i form av en skatt på utgifter och inte nödvändigtvis på förbrukningen.[251] Utpekande av en skatteform såsom en konsumtionsskatt kan visserligen endast avse det närmare syftet med skatten. De faktiska verkningarna av skatteformen kan enbart fastställas genom empiriska undersökningar. Även en skatt som avses att övervältras av den skattskyldige näringsidkaren på konsumenterna kan faktiskt sett komma att avlastas på annat sätt, exempelvis genom att leverantörspriserna pressas.[252]

Det är inte svårt att instämma med Melz att en klassificering av mervärdesskattens karaktär huvudsakligen är av rättspolitiskt intresse.[253] Klassificeringen av skatteformen kan således komma att få större betydelse för rättfärdigandet av skatteformen än för det praktiska handhavandet av den. I tysk doktrin framhålles lagstiftarens avsikt att mervärdesskatten skall utgöra en indirekt allmän konsumtionsskatt.[254] Exempelvis Walden framhåller konsumtionen som den egentliga källan för mervärdesskatten, även om det positivrättsliga skatteobjektet enligt lagstiftningen är något annat.[255] Mot detta kan invändas att all konsumtion inte belastas med mervärdesskatt, exempelvis är mindre näringsidkare undantagna från mervärdesskatteskyldighet. Skatten utgör därmed inte någon allmän generell konsumtionsskatt.[256]

Den inte helt ovanliga uppfattningen att Umsatzsteuer utgör en Verkehrsteuer tycks dock mer grundas på skattens tekniska konstruktion än dess avsedda funktion. Mervärdesskatten anknyter till den rättsliga omsättning, även om den finansvetenskapligt fungerar som en allmän konsumtionsskatt.[257] Det kan emellertid lämnas avgörande invändningar

[250] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 553.
[251] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 240.
[252] Se vidare Olsson, Punktskatter, s. 84–89, samt avs. 6.4.
[253] Melz, Mervärdesskatten – rättsliga grunder och problem, s. 38.
[254] Se Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 894–895, för referenser. Exempelvis Heinz, Kopp & Mayer, Verkehrsteuern, s. 21, framhåller dock mervärdesskatten som en *Generalverkehrsteuer*, till skillnad från övriga Verkehrsteuer, vilka kan ses som *Specialverkehrsteuer.*
[255] Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, s. 33.
[256] § 19 UStG. Se vidare Tehler, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, s. 5.
[257] Tehler, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, s. 12–13.

mot detta synsätt. Exempelvis beskattas egna uttag, vilka inte utgör någon omsättning.[258] Uttagsbeskattningen kan istället kopplas till tanken på en allmän konsumtionsskatt.[259] Tillsammans med införselmoms har uttagsbeskattningen länge motiverats med en *fiktionsteori,* innebärande att det förutsätts en fingerad omsättning i dessa fall.[260] BFH har i senare rättspraxis lämnat denna princip. Egna uttag och införsel har istället uppfattats som realakter, vilka inte förutsätter någon omsättning.[261] Tipke och Lang ifrågasätter om en sådan realaktsteori fyller någon funktion.[262] Den tekniska anknytningen till omsättning eller annan händelse avser endast att säkerställa konsumtionsbeskattningen.

Tidigare har frågan om mervärdesskattens karaktär kopplats till intäktsfördelningen i art. 106 GG. Bakgrunden till problematiken är att båda de lagrum som behandlar fördelningen av skatteintäkter från omsättnings- och konsumtionsskatter, dvs. art. 106 I 2 p. GG och art. 106 II 4 p. GG, hänvisar till art. 106 III GG och den enda skatt som enligt detta stycke skulle kunna utgöra någon av dessa skatteformer är mervärdesskatten. Det har hävdats att mervärdesskatten i sig utgör en Verkehrsteuer, medan införselmomsen utgör en Verbrauchsteuer.[263] Vidare har mervärdesskatten tekniskt klassificerats som en Verkehrsteuer medan dess funktion och verkningar motsvarar en Verbrauchsteuer.[264] Mervärdesskatten framstår emellertid som en självständig skatteform enligt art. 106 III GG och det har ansetts överflödigt att placera in den under någon annan skattetyp.[265] Sedan fördelningen av mervärdesskatteintäkterna från 1998 och framåt preciserats ytterligare i och med att numera även kommunerna tar del av intäkterna kan knappast några tveksamheter av konstitutionell art uppkomma i denna del. En annan sak är att fördelningsregleringen i sig kan ge upphov till tvister.[266]

[258] Tehler, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, s. 6, Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 915.

[259] Tehler, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, s. 21. Jfr Olsson, Punktskatter, s. 251.

[260] Se t.ex. Eleonor Alhager, Mervärdesskatt vid omstrukturering, s. 303–304, Schaub, Der umsatzsteuerrechtlige Unternehmerbegriff, s. 50–52, Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 554–555

[261] En annan beteckning är *likställningsteorin*, se Alhager, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 303.

[262] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 555.

[263] Se Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 131–132, samt Melz, Mervärdeskatten – rättsliga grunder och problem, s. 42, för referenser.

[264] Ferdinand Kirchhof, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, s. 24.

[265] Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 132.

[266] Se avs. 5.4.3.

Frågan om mervärdesskattens karaktär har vidare betydelse för dess konstitutionella rättfärdigande. En näringsidkares skatteförmåga kan inte mätas genom hans eller hennes omsättning.[267] Om mervärdesskatten skall kunna anses förenlig med skatteförmågeprincipen måste det förutsättas att skatten är utformad och fungerar som en konsumtionsskatt och därmed belastar den slutlige konsumenten. Samtidigt finns det en gemenskapsrättslig skyldighet att upprätthålla mervärdesskattesystemet, vilken i ett internt EG-rättsligt perspektiv har företräde framför den enskilda medlemsstatens rättsordning och därmed även företräde framför ett internt krav på skatteförmågeprincipens upprätthållande. Bundesverfassungsgericht har fastslagit att indirekta konsumtionsskatter skall vara utformade enligt skatteförmågeprincipen.[268] Det problematiska med att jämföra konsumtion med skatteförmåga är emellertid att konsumtionen endast mäter förbrukade inkomster, inte sådana som sparats eller investerats. Den beskattade inkomsten motsvarar då ungefärligen Fischers inkomstbegrepp, vilket avsågs beskatta konsumtion och exkludera sparande.[269] I jämförelse med inkomstbeskattningen omfattar konsumtionsbeskattningen en mindre del av den skattskyldiges inkomster och leder således till en olikformig beskattning beroende på användningsområdet. Eftersom konsumtionen för flertalet skattskyldiga till stor del utgörs av nödvändiga levnadskostnader av olika slag borde förekomsten av sparande indikera hög skatteförmåga. Denna brist kan visserligen elimineras genom förmögenhetsbeskattning, men någon sådan utgår ju inte längre i Tyskland. Till mervärdesskattens fördel kan anföras att den belastar inkomster som inte beläggs med inkomstskatt, som t.ex. lotterivinster.[270] Dessa beskattas dock även i Tyskland med en särskild lotteriskatt. Resultatet blir då en dubbelbeskattning liknande den som belastar konsumerade inkomster.

Det synes vara allmänt accepterat i tysk doktrin att det är författningsenligt att en inkomst är föremål för dubbelbeskattning genom både inkomst- och konsumtionsbeskattning alternativt andra skatteformer. Denna form av dubbelbeskattning har beskrivits som en systempräglande enhet i det tyska skattesystemet i syfte att på ett likformigt sätt ta skatteförmågan i anspråk.[271] Det finns då ett spelrum för vilka skatteformer som kan användas av lagstiftaren för att uppnå detta syfte.[272] Den individuella skatteförmågan kan mätas som inkomst, förmögenhet eller kon-

[267] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 899.
[268] Se t.ex. BVerfGE 65, 325, 347.
[269] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 155, Mutén, Inkomst eller kapitalvinst, s. 15.
[270] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 906.
[271] Ferdinand Kirchhof, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, s. 25.
[272] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 905.

sumtion.[273] Det måste dock frågas vilken inverkan den av författningsdomstolen fastslagna hälftendelningsprincipen får på begränsningen av det sammanlagda skattetrycket. Frågan synes ännu inte ha behandlats av domstolen.

6.10 Punktskatter

Medan mervärdesskatten är sprungen ur en teoretisk idealmodell representerar punktskatterna dess motsatser. De utgör kvarlevor från de varuskatter eller acciser som sedan gammalt uppburits huvudsakligen av praktiska skäl. Under sexton- och sjuttonhundratalen teoretiserades och ideologiserades motiveringen av varuskatterna och den pragmatiska grunden ersattes av ett *accisideal*.[274] Till skillnad från den generella konsumtionsbeskattningen som mervärdesskatten utgör läggs punkskatterna på särskilt utvalda varor och tjänster. Principiellt kan konsumtionsbeskattning uttas på två sätt, genom beskattning av förbrukning eller utgift.[275] Distinktionen är i första hand aktuell vid beskattning av långvariga konsumtionsvaror, vilka kan beskattas genom en särskild skatt vid inköpstillfället eller genom en löpande beskattning exempelvis på årsbasis.[276] Flertalet punkskattepliktiga varor är dock föremål för en omedelbar konsumtion och valet av beskattningstillfälle, t.ex. tillverkning, leverans eller konsumtion är snarare av praktisk och teknisk art än teoretiskt.

Introduktionen av generella omsättningsskatter har lett till att flera punktskatter avskaffats i Tyskland.[277] Så sent som inför den gemenskapsrättsliga harmoniseringen av punktbeskattning vid införandet av den inre marknaden 1993 avskaffades skatter på glödlampor,[278] salt, socker och te.[279]

Som huvudregel tillfaller de intäkter punktskatterna generar förbundsstaten.[280] På federal nivå kvarstår, förutom de delvis harmoniserade skatterna på tobak, starksprit, mousserande viner, "mellanklassprodukter"

[273] Walden, Die Umsatzsteuer als indirekta Verbrauchsteuer, s. 31–32.
[274] Se Mann, Steuerpolitische ideale, s. 50, Voss, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, s. 264. Jfr Cnossen, Excise Systems, s. 1, eller Olsson, Punktskatter, s. 81.
[275] Se Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 240, Olsson, Punktskatter, s. 71.
[276] Jfr Smith, Wealth of Nations, s. 876–877, som använde denna distinktion redan 1776.
[277] Jfr Cnossen, Excise Systems, s. 1.
[278] Se Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 977–978, Peters, Verbrauchsteuerrecht, s. 153–159.
[279] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 952, Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 98.
[280] Art. 106 I GG.

(huvudsakligen starkviner) samt på energiprodukter, endast beskattning av kaffe.[281] Ölskatten tillfaller delstaterna.[282] Vidare uttas ett antal lokala punktskatter.[283] Kompetensmässigt ingår emellertid både de federala skatterna och ölskatten i det konkurrerande laggivningsområdet där förbundsstaten har företräde.[284]

Traditionellt har punktskatter utformats som lyxbeskattning av särskilt umbärliga varor. Skatterna har vidare uppfattats som praktiska och lättadministrerade.[285] Utmärkande är dock avsaknaden av ett rationellt system och urval av skattepliktiga varor.[286] Förekomsten av de olika punkskatterna har i första hand historiska orsaker.[287] I likhet med mervärdesskatten kan de emellertid på ett teoretiskt plan förutsättas ta en del av skattebärarens prestationsförmåga i anspråk.[288] Möjligheten att uppskatta skatteförmågan efter konsumtion är dock omdiskuterad i doktrinen.[289] Vissa punktskatter belastar emellertid inte enskilda personers konsumtion utan framstår som skatter på produktionsfaktorer.[290] Så kan exempelvis vara fallet med energiskatter som belastar industrin. Det är svårt att hävda att någon särskild prestationsförmåga tas i anspråk genom produktionsfaktorskatterna. Även dessa skatter kan dock förväntas övervältras på de slutliga konsumenterna i stor utsträckning.[291] Samtidigt finns det pålagor som visserligen i likhet med konsumtionsskatterna tar prestationsförmåga i anspråk, men som utgör avgifter i konstitutionell mening.[292]

Gränsdragningen mellan punktskatter och avgifter har i författningsdomstolens praxis rört sig från en strikt formell bedömning mot en materiell.[293] Medan domstolen i äldre praxis hänvisade till formella kriterier

[281] Fram till den 1 januari 2004 och ikraftträdandet av dir. 2003/96/EG utgjorde även skatter på elkraft och andra energiprodukter som tidigare inte omfattas av den gemenskapsrättsliga harmoniseringen nationella skatter.

[282] Art. 106 II GG. Den närmare förklaringen till detta torde vara skatteintäkternas betydelse för delstaten Bayern.

[283] Se avs. 6.11.

[284] Art. 105 II GG. Det har emellertid diskuterats om lagstiftningskompetensen för ölskatten borde överföras på delstatsnivå, se Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 47.

[285] Cnossen, Excise Systems, s. 3.

[286] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 681.

[287] Detta är givetvis inget specifikt tyskt fenomen utan gäller flertalet av de stater som uttar punktskatter.

[288] Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 52, Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 963, Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 97. Jfr Olsson, Punktskatter, s. 70–71.

[289] Se Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 249–254, samt avs. 6.9.

[290] Jfr Olsson, Punktskatter, s. 73.

[291] Produktionsfaktorskatternas förenlighet med grundlagen diskuteras vidare i avs. 6.14.

[292] Jfr Voss, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, s. 266.

[293] Voss, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, s. 266.

som tidpunkten för skattskyldighetens inträde har den i senare avgöranden lagt större vikt vid kopplingen till den ekonomiska prestationsförmågan.[294]

Även i skattedomstolarnas praxis har kopplingen till tidpunkten för skattskyldighetens inträde varit central för avgränsning av punktskattebegreppet, i första hand gentemot stämpel- och omsättningsskatter (*Verkehrsteuer*).[295]

Möjligheten till skatteövervältring har också uppfattats som en utmärkande egenskap hos punktskatter, både hos författningsdomstolen och hos BFH. Övervältringskriteriet är mer problematiskt när punktskatter har karaktären av produktionsfaktorskatter än av konsumtionsskatter. BFH har i detta avseende bortsett från övervältringsmöjligheten.[296] Övervältringsmöjlighet föreligger inte heller om den skattskyldige är slutkonsument, exempelvis vid privatimport. Det har i doktrinen ifrågasatts om möjligheten till övervältring inte är någon kärnegenskap hos punktskatterna utan snarare en följd av deras konstruktion.[297]

En viss ledning för den författningsmässiga avgränsningen av punktskatter kan ges av rättsfall rörande de närliggande lokala punktskatterna. BVerfGE 49, 343 rörde en lokal pålaga som betecknats som avgift och som uttogs av byggherrar som uppförde bostäder. Den klagande hävdade att avgiften konstitutionellt utgjorde en skatt som kompetensmässigt stred mot grundlagen på den grund att den var likartad med en federalt uttagen skatt, nämligen fastighetsskatten. Författningsdomstolen framhöll att pålagan inte berättigade till någon motprestation eller ekonomisk fördel från det allmänna och kunde därför inte utgöra en avgift. Rätten konstaterade sedan att skatten inte var avsedd att belasta byggherrarnas ekonomiska prestationsförmåga och utgjorde därför inte en sådan lokal punktskatt som omfattades av delstaternas exklusiva lagstiftningskompetens enligt art. 105 II a GG.[298] Den utgjorde istället en "övrig" skatt där förbundet och delstaterna enligt art. 105 II GG hade konkurrerande lagstiftningskompetens.

Rörande den tidigare beskrivna skatten på andrahandsuthyrning av bostäder anför författningsdomstolen att lyxskatter (Aufwandsteuern) ut-

[294] Kritik mot det materiella synsättet har lämnats av Voss, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, s. 285–286, som endast synes se ett vagt samband mellan punktskatterna och den ekonomiska prestationsförmågan.

[295] Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 49.

[296] Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 49–50.

[297] Beerman, Zum Charakterisierung der Verbrauchsteuern und zur bedingten Steuerschuld, s. 284.

[298] BVerfGE 49, 343, 354.

gör skatter på inkomstanvändning för den personliga livsföringen, ett uttryck för ekonomisk prestationsförmåga.[299] Enligt domstolen kan punkt- och lyxskatter hänföras till "inkomstanvändningsskatter", till skillnad från de traditionella inkomstskatterna som uttas när en inkomst uppbärs.[300] Således kommer konsumtionen att användas som måttstock för den slutlige skattebärarens skatteförmåga. Eftersom skattebäraren inte är den faktiske skattskyldige för punktskatten är det svårt att ta någon hänsyn till skattebärarens subjektiva förhållanden.[301] Författningsdomstolen ansåg dock att konsumtionen i regel utvisar prestationsförmågan.[302] Om syftet med en punktskatt är att beskatta inkomstanvändningen, talar detta för beskattning av konsumtionsvaror och inte av produktionsfaktorer.[303] Neutralitets- och miljöaspekter kan emellertid nödvändiggöra produktionsfaktorbeskattning.

Införandet av en generell indirekt beskattning har medfört att grunden för att särbeskatta vissa varukategorier har uppfattats som svag. Tipke anför fiskala behov som det enda skälet till att punktskatter som saknar styrande syfte kvarstått efter införandet av en generell indirekt beskattning.[304] Varken fiskala eller administrativa skäl är emellertid tillräckliga för att göra en orättvis skatt rättvis. Tipke ser lagstiftarens godtyckliga urval av skatteobjekt som svårförenligt med likabehandlingsprincipen i art. 3 GG. Mot denna ståndpunkt kan anföras uppfattningen att de skatteformer som omnämns i art. 106 GG samtliga är förenliga med likabehandlingsprincipen.[305]

Kombinationen av mervärdes- och punktbeskattning av en och samma vara medför en dubbelbeskattning av den. Något uttryckligt förbud mot en sådan dubbelbeskattning finns inte i grundlagen.[306] Fenomenet kan beskrivas som en *rättslig* dubbelbeskattning av tillverkare och leverantörer och en *ekonomisk* dubbelbeskattning av konsumenterna.[307] Vidare medför punktbeskattningen att mervärdesskatten stiger, eftersom den även

[299] BVerfGE 65, 325, 346. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 964, uppfattar domstolens ställningstagande som generellt tillämpligt på samtliga punktskatter oavsett om de uttas som indirekta konsumtionsskatter eller direkta produktionsfaktorskatter.

[300] Jfr Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 99, Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 963.

[301] Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 100.

[302] BVerfGE 65, 325, 347.

[303] Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 101.

[304] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 953.

[305] Jfr Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 959, som avvisar att en skatteform skulle vara etiskt godtagbar enbart på den grund att den listas i art. 106 GG.

[306] Ferdinand Kirchhof, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, s. 26, Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 966.

[307] Ferdinand Kirchhoff, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, s. 10–11.

beräknas på punktskatten.[308] Gemenskapsrätten kräver att eventuella punktskatter inräknas i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, vilket medför att det knappast finns någon möjlighet att nationellt underlåta dubbelbeskattning av punktskattepliktiga varor.[309]

Även de styrande skatterna kännetecknas i Tyskland precis som i flertalet andra länder av ett delvis godtyckligt urval av skatteobjekt. Alkoholskatterna har sedan länge motiverats med hälsoaspekter. Så var i synnerhet fallet under den nationalsocialistiska regimen.[310] Skatterna uttas emellertid inkonsekvent. Starksprit, öl, starkviner och mousserande viner beläggs med skatt, däremot inte lättviner.[311] Det bör i och för sig uppmärksammas att alkoholbeskattningen rör sig inom de ramar som fastställts i gemenskapsrätten, men dessa ramar är i sig delvis en adaption av medlemsstaternas regler. Författningsdomstolen har dock framhållit att underlåtenhet att beskatta en finansieringskälla inte medför en olikbehandling gentemot branscher eller verksamheter som belastas av skatt.[312] Lagstiftaren får ta hänsyn exempelvis till finanspolitiska, budgetmässiga, socialpolitiska eller skattetekniska aspekter.[313] Styrande skatter är således acceptabla om de motiveras med en legitim grund. En styrande skatt måste emellertid uttas på så sätt att de med skatten avsedda syftena kan uppnås.[314]

Även tobaksbeskattningen motiveras givetvis delvis med hälsoskäl. I likhet med alkoholbeskattningen är tobaksbeskattningen inte neutralt uppbyggd. Gemenskapsrätten stadgar en kombination av värde- och styckeskatter för cigaretter, men endast styckeskatter för pip- och rulltobak. Här är emellertid möjligheterna till nationella variationer mindre än när det gäller alkoholbeskattningen. Vidare föreskriver gemenskapsrätten att skatten skall utgöra en viss procentandel av priset inklusive mervärdesskatt, vilket medför att förändringar i den allmänna prisnivån eller av mervärdesskatten måste kompenseras genom skattehöjningar.[315]

[308] Ferdinand Kirchhoff, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, s. 12–13. Ifråga om tobaksskatten kan även mervärdesskattenivån komma att påverka tobaksskattens storlek, se Olsson, Punktskatter, s. 277–280 samt 284–285.

[309] Se art. 11 A 2 a), 11 B 3 a), dir. 388/77/EEG.

[310] Se t.ex. Hoppe, Der Alkohol als Steuerquelle, s. 26–37.

[311] Se Gesetz über Branntweinmonopol (1990), Biersteuergesetz (1993), Gezets zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen (1992).

[312] Ferdinand Kirchhoff, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, s. 20–21.

[313] BVerfGE 65, s. 325, 354.

[314] BverfGE 16, s. 147, 186. Avgörandet gällde en särskild skatt på godsbefordran, där domstolen framhöll att en skatt som av lagstiftaren förutsätts övervältras av den skattskyldige på sina kunder inte kunde jämställas med en ickeneutral företagsbeskattning.

[315] Se Olsson, Punktskatter, s. 277–280, 284–286, Olsson. SN 2002, s. 217–218, samt referenser.

Någon motsvarighet finns inte för andra punktskatter. Fenomenet har betecknats som främmande för den förbundsstatliga beskattningen av förmögenhetsanvändning, men gemenskapsrätten lämnar knappast medlemsländerna någon möjlighet att underlåta denna form av beskattning.[316] Skattens storlek kan med denna beräkningsgrund knappast korrelera med skatteförmågan.

Den rättsliga diskussionen kring punktskatterna exemplifierar tydligt skillnaden mellan traditionell tysk moralfilosofi och exempelvis anglosaxisk konsekvensetik. Den senare är väl förenlig med en fokusering på de praktiska konsekvenserna av de styrande skatterna medan den förra oundvikligen kommer i konflikt med tanken på att låta de förväntade resultaten få företräde framför de etiska betänkligheter skatteformen kan medföra.[317]

Frekvent förekommande inom den indirekta beskattningens område är särskilda lagerskatter som uttas vid skattehöjningar på redan beskattade, men ej sålda varor.[318] I BVerfGE 27, 375, prövades om en sådan lagerskatt på alkoholprodukter var förenlig med grundlagen. Klagande hade invänt att skatten var ett ingrepp i rätten till personlig utveckling enligt art. 2 I GG. Lagerskatten rymdes enligt författningsdomstolen i förbundslagstiftarens kompetens att besluta om punktskatter. Författningsdomstolen framhöll att övervältringsmöjligheten var utmärkande för punktskatternas karaktär, men att det var tillräckligt att möjligheten fanns.[319] Övervältring av lagerskatten från de skattskyldiga näringsidkarna till konsumenterna var varken rättsligt eller faktiskt omöjlig.

Vidare diskuterade domstolen huruvida lagerskatten var förenlig med likabehandlingsprincipen i art. 3 GG.[320] Domstolen framhöll att en näringsidkare som belades med lagerskatten hamnade i en situation jämförbar med om han köpt in nya varor som belagts med den nya skatten.[321] Av praktiska skäl omfattade lagerskatten dock inte mindre kvantiteter. Domstolen anförde att lagstiftaren måste ha ett brett spelrum att utforma skattelag samt att domstolen i efterhand inte kan ompröva om lagstiftaren funnit den mest målinriktade, förnuftiga eller riktiga lösningen. Vad som kunde prövas var om undantagen för mindre kvantiteter stred mot lik-

316 Ferdinand Kirchhoff, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, s. 44.
317 Jfr Myrdal, Vetenskap och politik i nationalekonomin, s. 270–271.
318 Jfr Olsson, Punktskatter, s. 258–259, samt C-27/96 Danisco Sugar AB v Allmänna ombudet [1997] REG I-6653.
319 BVerfGE 27, 375, 384.
320 Jfr med EG-domstolens argumentation i C-27/96 Danisco Sugar, där domstolen fann att lageravgiften på socker inte utgjorde någon belastning för den avgiftsskyldige, utan istället utjämnade en fördel han eller hon annars hade fått.
321 BVerfGE 27, 375, 386.

hetsprincipen. Den högsta skattelättnad en innehavare av mindre kvantiteter kunde uppnå var 660 DEM och denna fördel var högst tillfällig. Domstolen fann att de kvantitativa undantagen inte stred mot likabehandlingsprincipen. Av rättens formuleringar framgår att det i första hand är likabehandling i form av konkurrensneutralitet som avses. Domstolens avgörande har kritiserats på den grund att lagerskatten inte borde utgöra en punktskatt och således inte kunna infogas i skattekatalogen i art. 106 GG.[322] Den tekniska konstruktionen av lagerskatterna skiljer sig såtillvida från de sedvanliga punktskatterna genom att de är utformade som *innehavsskatter*, medan punktskatter i allmänhet uttas i samband med leverans av en vara, vilket jag benämnt som *transaktionsskatter*.[323] De praktiska effekterna av beskattningen synes dock vara jämförbara mellan dessa olika typer, vilket både författningsdomstolen och EG-domstolen har fastslagit. Lagerskatten utjämnar endast den fördel innehavaren av redan beskattade varor har efter en skattehöjning.

6.11 Lokala punktskatter

Enligt art. 106 VI GG tillfaller lokala punktskatter (*Verbrauch- und Aufwandsteuern*) kommunerna. I de fall då delstater inte är indelade i kommuner tillfaller skatteintäkterna dessa delstater.[324] Lagstiftningskompetensen över de lokala skatterna utövas av delstaterna.[325] Denna kompetens kan sedan delegeras av delstaterna till kommunerna.[326] Eftersom punktskatter som huvudregel tillfaller förbundsstaten (ölskatten delstaterna) och dessutom hänförs till det konkurrerande lagstiftningsområdet finns det ett behov att definiera vad som avses med dessa lokala skatter. Medan en konsumtionsskatt (*Verbrauchsteuer*) belastar en vara uttas en *Aufwandsteuer* (snarast utgiftsskatt) på användningen av en vara eller på en tjänsteprestation.[327] Den senare skatteformen konstrueras oftast som innehavsskatter.[328] Flertalet av de skatter som i doktrinen hänförs till

[322] Se Voss, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, s. 268–269, med referenser.
[323] Olsson, Punktskatter, s. 149.
[324] De stater som avses är städerna Berlin, Hamburg och Bremen, som utgör egna delstater på ett sätt liknande självständiga städer i det tysk-romerska riket benämndes som "riksomedelbara".
[325] Art. 105 II a GG.
[326] Se Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 283.
[327] Tipke & Land, Steuerrecht, s. 52.
[328] Jfr Voss definition i Strukturelemente der Verbrauchsteuern, s. 263, "Auftwandsteuern, die an das Halten eines Gegenstand oder an einen tatsächlichen oder rechtlichen Zustand anknüpfen".

lokala punktskatter kan hänföras till denna kategori. Dessa skatter kan vara antingen direkta eller indirekta och något krav på övervältringsmöjligheter kan således inte uppställas.

Till de lokala punktskatterna hänförs exempelvis dryckesskatt, nöjesskatt, hundskatt, utskänkningsskatt, jakt- och fiskeskatter samt den tidigare beskrivna skatten vid andrahandsuthyrning.[329] Det synes inte i första hand vara frågan om traditionella varuskatter som tagits ut jämsides med de federalt reglerade punktskatterna, utan skatter på tjänster eller innehav. Som lokal punktskatt klassificerades inte heller den tidigare beskrivna avgiften som uttogs i samband med beviljande av bygglov.[330] Pålagan utgjorde inte någon konsumtionsskatt (*Verbrauchsteuer*). Inte heller utgjorde den en *Aufwandsteuer*, då den inte tog byggherrens prestationsförmåga i anspråk. Den klassificerades istället som en övrig skatt enligt art. 105 II GG och omfattades således av den konkurrerande lagstiftningskompetensen.

Någon legaldefinition av vad som utgör en *lokal* skatt finns inte. Skatten blir med automatik lokal i och med att delstaterna inte har kompetens att införa skatter på förbundsnivå. Det synes således som om det är lokal konsumtion och nyttjande som avses utgöra skattebasen. Ytterligare ett kriterium som måste uppfyllas är att skatterna inte får vara likartade med förbundsstatliga punktskatter.[331] Likhetskriteriet har prövats i ett tidigt avgörande från författningsdomstolen.[332] Delstaten Baden hade infört en särskild "vinavgift" på bekämpningsmedel mot vinlöss, vilken uttogs procentuellt i tillverkningsledet eller vid import. Det angavs uttryckligen att pålagan utgjorde en avgift och inte en punktskatt. Författningsdomstolen fastslog att kompetensfördelningen mellan förbund och delstater inte kan avgöras efter den formella klassificeringen av en pålaga.[333] "Vinavgiften" utgjorde enligt domstolen en skatt vars verkan inte endast var lokal och som uttogs på ersättningen för varuomsättningen. En likartad skatt uttogs redan på federal nivå, nämligen den dåvarande kumulativa omsättningsskatten.[334] Den delstatliga "vinavgiften" var där-

[329] Tipke & Lang, Die Steuerrechtsordnung, s. 679.
[330] BVerfGE 49, 343, 354.
[331] Art. 105 II a GG.
[332] BVerfGE 7, 244.
[333] Således en likartad inställning jämfört med vad som följer av svensk konstitutionell praxis, jfr avs. 3.5. Ett liknande avgörande är BVerfGE 49, 343, vari författningsdomstolen konstaterade att en pålaga benämnd som en avgift uttagen för att täcka "ändrade kommunförhållanden", vilken uttogs vid beviljande av byggnadslov, utgjorde en skatt. Pålagan medförde inte någon förmån för den avgiftsskyldige, utan utgjorde en ren inkomstförstärkning för den kommunala verksamheten.
[334] Eftersom det inte uttas någon federal punktskatt på vin konkurrerade inte "vinavgiften" med en sådan.

med otillåten.[335] Kompetensfördelningsregeln i art. 105 GG fick således karaktären av ett rättighetsskydd för medborgarna, på ett sätt snarlikt den verkan som legalitetsprincipen i 8:3 RF får på en rättstillämpningsnivå.[336]

Två viktiga slutsatser synes kunna dragas av avgörandet. En skatt som uttas i producentledet är inte lokal i grundlagens mening. Den belastar även produkter som konsumeras i andra delstater. För att vara lokal skall tydligen en skatt enbart utgå på konsumtion i delstaten eller kommunen.[337] Omvänt har detta kriterium tolkats som att federala punktskatters verkningar inte får begränsas till delar av landet.[338] De facto upprätthålls inte denna tolkning sedan mindre områden undantagits från det gemenskapsrättsliga punktskatteområdet.[339]

Vidare synes det vara tillräckligt att skatteberäkning görs på ett sätt som uppvisar likheter med en förbundsstatlig skatt. Den dåvarande omsättningsskatten var en flerledsskatt, till skillnad från "vinavgiften" som uttogs i ett led.[340] Det är tillfyllest att skatten uttas på samma källa till skatteförmåga och medför liknande ekonomiska effekter för att vara liknande i grundlagens mening.[341] Effekterna av en pålaga kan emellertid separeras i den skattebelastning som drabbar den skattskyldige och den effekt som i övrigt avses med utformningen av en skatt, t.ex. inkomstgenerering, minskad konsumtion av en viss vara etc.[342] Utformningen av en skatt kan då leda till effekter som medför att två i övrigt likartade skatteform bedöms som olika.

Bedömningen om två pålagor är "liknande" enligt art. 105 GG är enligt Förster självständig i förhållande till det traditionella likhetsbegreppet i tysk skatterätt.[343] I praxis har således likhetskriteriet kommit att tillämpas annorlunda jämfört med likabehandlingsprincipen i art. 3 GG. Vidare framgick det vid införandet av den nu gällande versionen av art. 105 GG

[335] Målet uppvisar således likheter med EG-domstolens avgörande i det s.k. AMBI-målet (C-200/90 *Dansk Denkavit*), vari domstolen fann att en dansk arbetsmarknadsavgift var oförenlig med mervärdesskattesystemets funktion. Se vidare Starck, Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, s. 193–194.

[336] Jfr Starck, Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, s. 194.

[337] Å andra sidan måste den skatt som väl uttas lokalt uppfylla likabehandlingskravet i art. 3 GG. I BVerfGE 65, 325, fann författningsdomstolen att en lokal skatt som endast belastade personer ej bosatta i kommunen inte uppfyllde likabehandlingsprincipen.

[338] Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 112–113.

[339] Ön Helgoland och territoriet Büsingen, se art. 2, dir. 92/12/EEG.

[340] Jfr Eleonor Alhager, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 122.

[341] Tipke & Lang, Die Steuerrechtsordnung, s. 53, Voss, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, s. 271.

[342] Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 286.

[343] Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 113.

i samband med finansreformen 1969 att någon förändring inte avsågs rörande definitionen av skatter som traditionellt ansetts utgöra lokala punktskatter. Likhetskriteriet fyller därmed sin största funktion vid införandet av nya lokala skatter.[344] Under senare år har detta i första hand skett i samband med ekologiseringsprocessen inom skatterätten.[345] I ett par uppmärksammade avgörande underkändes både kommunala förpackningsskatter och delstatliga avfallsskatter såsom stridande bl.a. mot kompetensfördelningsregeln i art. 105 GG.[346] Författningsdomstolen utvidgade i dessa mål likhetskriteriet i förhållande till hur det tidigare uppfattats i doktrinen. Både förpackningsskatter och avfallsskatter kan klassificeras som miljöskatter, vilka avses minska konsumtionen av engångsförpackningar och öka avfallsåtervinningen. Avfallsåtervinningen var emellertid redan reglerad på förbundsnivå genom ett kooperativt system, där företag i de aktuella branscherna var involverade.[347] Dessa företags ekonomiska förpliktelser medförde enligt domstolen effekter som påminde om skatter. De kommunala och delstatliga skatterna berörde det område som redan lagreglerats på federal nivå. Skatterna fick vidare effekten av sanktioner mot företag som inte medverkade i miljöprogrammen. Sådana sanktioner fanns emellertid redan inom ramen för det kooperativa samarbetet.

Den kommunala förpackningsskatt som prövades av författningsdomstolen befanns utgöra en punktskatt som uppfyllde kraven för att kunna betecknas som lokal. Skatten omfattade förpackningar tillhöriga produkter som konsumerades lokalt.[348] Den var inte likartad med någon federalt reglerad punktskatt. Inte heller kolliderade skatten med det mervärdesskatterättsliga regelverket. Förpackningsskatten utgick som en styckeskatt, medan mervärdesskatten givetvis uttas som en värdeskatt.[349] Vidare avsågs mervärdesskatten ta i anspråk konsumenternas köpkraft, medan målsättningen med förpackningsskatten var miljömässig. Den enda konstitutionella defekten med förpackningsskatten var således att den kolliderade med den förbundsstatliga avfallslagstiftningen.[350]

Domstolen har genom de två avgörandena till synes vidgat innebörden av begreppet "likartad" i art. 105 II a GG. Jämförelsen skall tydligen inte endast göras med pålagor som av den förbundsrättslige lagstiftaren be-

[344] Voss, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, s. 272.
[345] Jfr Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 266 och framåt.
[346] BVerfGE E 98, 106, II, BVerfGE E 98, 83, II.
[347] I Abfallgesetz samt i Bundes-Immissionsschutzgesetz.
[348] Jfr Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 117–118.
[349] Jfr Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 285.
[350] Utöver att förpackningsskatten var oförenlig med det förbundsstatliga avfallshanteringssystemet stred den vidare mot näringsfriheten i art. 12 GG.

tecknas som skatter, utan även med företeelser vars ekonomiska funktion uppvisar likheter med sådana. Det är således inte endast de omedelbara ekonomiska effekterna av en pålaga som är av intresse utan även den målsättning som har motiverat införandet av pålagan.

Även om en lokal punktskatt uppfyller de författningsmässiga kraven är det givet att den skattskyldige kan uppfatta den kombinerade belastningen av både punktskatt och mervärdesskatt som en faktisk dubbelbeskattning.[351]

6.12 Stämpel- och omsättningsskatter

Som en särskild skattetyp erkänns i tysk rätt en grupp av skatter, vilka benämns som *Verkehrsteuern*.[352] Tipke ser dessa skatter som härstammande från äldre tiders stämpelskatter.[353] De skatter som hänförs till Verkehrsteuern uppvisar dock tämligen olika karakteristika. Skattegruppen har uppfattats som en restkategori, dit skatter som inte gärna kan inplaceras någon annanstans hänförs.[354] Skatterna kan indelas i två huvudtyper. Till *Rechtverkehrsteuern* räknas stämpelskatt på fastigheter, försäkringsskatt och brandskyddskatt. Även de upphävda *Gesellschaftsteuer, Börsenumsatzsteuer* och *Wechselsteuer* hänfördes till denna kategori.

Skatterna är kopplade till rättsliga transaktioner. De är dock inte särskilt lika till karaktären. Stämpelskatten på fastigheter uttas i likhet med den svenska stämpelskatten vid fastighetsöverlåtelser. Försäkringsskatten belastar försäkringstagaren som skattskyldig och beräknas på premien, men skatten inbetalas av försäkringsgivaren.[355] Skattskyldig för brandskyddsskatten är försäkringsbolag som meddelar brandskyddsförsäkringar, men bolagen förutsätts övervältra skatten på försäkringstagarna. Även om stämpelskatten på fastigheter i teorin belastar äganderättsövergången är det i praktiken en varuskatt. Försäkringsskatterna uttas på tjänster.

Till en andra kategori, *Realverkehrsteuer*, hänförs lotteri- och fordonsskatter. Även dessa skatteformer är tämligen väsensskilda. Lotteriskatten tas ut på insatser i vadhållning och lotterier. Skattskyldiga är anordnare av lotterier eller bookmakers.[356] Fordonsskatten belastar den som använder ett fordon på offentliga vägar. Lotteriskatten utgör således beskattning av

[351] Jfr Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 98.
[352] Jfr Olsson, Punktskatter, s. 150–151.
[353] Tipke, Die Steuerrechtsordning, s. 932. Jfr även Heinz, Kopp & Mayer, Verkehrsteuern, s. 22–23.
[354] Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 122.
[355] § 7 VersStG.
[356] §§ 13, 19 RennwLottG.

en tjänst, medan fordonsskatten inte utan problem kan placeras in i någon skattekategori. I likhet med utvecklingen i andra länder räknades fordonsskatten ursprungligen som en lyxskatt, i form av en direkt konsumtionsskatt.[357] Senare utformades skatten som en intressebeskattning avsedd att kompensera det slitage vägarna utsatts för.[358] Under de senaste årtiondena har skatten delvis utformats efter miljöhänsyn.[359] Fordonsskatten kan klassificeras som en *innehavsskatt*.

Som anförts i doktrinen framstår jordförvärvs-, försäkrings- och fordonsskatterna som direkta skatter, medan brandskydds- och lotteriskatterna anses vara indirekta.[360] Den skattskyldige för en Verkehrsteuer är oftast näringsidkare, men stundom privatperson.[361]

Grundlagen är förhållandevis detaljerad ifråga om fördelningen av skatteintäkterna från Verkehrsteuern. Till förbundet går inkomster från försäkringsskatten samt från de avskaffade Strassengüter-, Kapital- (Gesellschaftsteuer, Börsenumsatzsteuer) och Wechselsteuer.[362] Delstaterna har rätt till intäkterna från fordonsskatten samt övriga Verkerhrsteuern.[363]

En egenhet utmärkande Verkehrsteuern är att de aldrig utgår samtidigt som mervärdesskatt. Omsättning av fastigheter och tillhandahållande av försäkringar, lotterier och vadhållning är undantaget mervärdesskatteplikt i gemenskapsrätten.[364] Fordonsskatten uttas överhuvudtaget inte vid något som kan liknas vid en transaktion. Detta förhållande har fått författare att klassificera Verkehrsteuern som speciella omsättningsskatter till skillnad från den generella mervärdesskatten.[365]

Verkehrsteuern har ofta motiverats med praktiska eller statsfinansiella motiv.[366] Det har även hävdats att själva transaktionen skapar ett värde för parterna, eftersom de har enats om en för båda parter fördelaktig affär. Detta mervärde skulle då vara föremål för beskattning genom omsättningsskatter. Det närmare motivet för att beskatta vissa tjänster med särskilda stämpel- eller omsättningsskatter är dock att dessa tjänster inte

[357] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 676.
[358] Jfr Olsson, Punktskatter, s. 82, med referenser.
[359] Se Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 676.
[360] Heinz, Kopp & Mayer, Verkehrsteuern, s. 22.
[361] Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 126.
[362] Art. 106 I 3–4 p. GG.
[363] Art. 106 II 3–4 p. GG. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 933, drar av det faktum att fordonsskatten regleras i en särskild punkt slutsatsen att skatten numera inte längre hänförs till Verkehrsteuer. Flertalet andra författare hänför dock fordonsskatten till denna kategori.
[364] Art. 13 B, dir. 77/388/EEG.
[365] Heinz, Kopp & Mayer, Verkehrsteuern, s. 21, Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 653.
[366] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 933–934.

är föremål för mervärdesbeskattning. Likabehandling upprätthålls således gentemot de tjänster som beskattas med mervärdesskatt. Två invändningar kan dock lämnas mot detta argument.

Även om skatterna i slutändan övervältras på kunderna fungerar de särskilda stämpel- och omsättningsskatterna inte på samma sätt som mervärdesskatten. Någon möjlighet till avdrag för ingående skatt motsvarande mervärdesskatten finns inte för Verkehrsteuern.[367] Bortsett från den gemenskapsrättsliga skattebefrielsen har praktiska skäl invänts som argument mot att inlemma omsättningsskatterna i mervärdesskattesystemet. Särskilt stämpelskatten på fastigheter och försäkringsskatten innehåller en mängd undantag från skatteplikt, vilka vore besvärliga att införliva i mervärdesskattelagen.

Vidare är sjätte mervärdesskattedirektivet en produkt av de beskattningsordningar som redan rådde i medlemsländerna vid tiden för direktivets utarbetande. Stämpelskatterna har en flerhundraårig tradition och de enskilda Verkehrsteuern leder sina ursprung till tiden före introduktionen av mervärdesskatten.[368] Den gemenskapsrättsliga lösningen där vissa varor och tjänster undantas från beskattning bör snarare ses som ett resultat av att dessa varor och tjänster redan beskattades i annan ordning i medlemsstaterna än tvärtom.

Samtidigt kan det konstateras att förhållandevis jämförbara skatter, t.ex. punktskatter på särskilt utvalda varor behandlas på ett principiellt annorlunda sätt. Dessa ingår i underlaget för mervärdesskatt. Inte heller för dessa skatter finns avdragsrätt för ingående skatt på ett sätt motsvarande mervärdesskatten. Visserligen finns ifråga om punktskatter ofta kompensationsmöjligheter som kan utformas som skatteavdrag. Dessa avdrag syftar dock oftast till att skattebefria en vara vid en viss användning och kan knappast jämföras med en avdragsrätt för ingående skatt.[369] Den grundläggande karaktären hos punktskatterna är således inte särskilt artskild gentemot stämpel- och omsättningsskatterna. Istället får den annorlunda behandlingen i mervärdesskattehänseende sökas i skatternas ursprung. Verkehrsteuern härstammar från stämpelskatterna och dessa har förmodligen inte uppfattats belasta de varor eller tjänster som varit föremål för skatterna utan snarare den rättsliga omsättningen av varor eller tjänster. Punktskatterna och deras föregångare acciserna å andra sidan har i likhet med tullarna varit kopplade till varuhantering och transporter. Att tullarna av neutralitetsskäl ansetts böra ingå i underlaget

[367] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 935.

[368] Jfr Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 950.

[369] Olsson, Punktskatter, s. 263–265, samt 317–338. I svensk rätt förekommer i vissa situationer avdrag som avseende redan beskattade varor, vilka till funktion påminner om avdrag för ingående skatt.

för en allmän varubeskattning har förmodligen lett till uppfattningen att även punktskatter bör göra det. När den generella indirekta beskattningen byggts ut till att omfatta som huvudregel samtliga varor och tjänster ter det sig dock inkonsekvent att undanta vissa företeelser på den grund att de beskattas med stämpelskatter. Det är säkerligen befogat att vissa varor och tjänster undantas från mervärdesskatteplikt av politiska eller sociala skäl, som t.ex. bostäder och sjukvård. Att en vara eller tjänst beskattas i annan ordning kan dock inte vara något argument för att underlåta mervärdesbeskattning. Vidare kan det hävdas att stämpelskatten på fastigheter motverkar den skattebefrielse som finns inom bostadsområdet. Åtminstone för svenskt vidkommande har det ansetts önskvärt med neutralitet mellan olika boendeformer.[370]

Som framhålles av Tipke utmärks Verkehrsteuern av att de anknyter till civilrättsliga företeelser.[371] Sådana företeelser kan vara äganderättsövergång eller utfärdandet av ett försäkringsbrev. Någon öppen koppling till skatteförmågeprincipen finns dock inte. Tipke föreslår att Verkehrsteuern endast skall accepteras om de utformas på ett sätt mer likt mervärdesskatten med avdragsrätt för ingående skatt och med en tydlig avsikt att skatten skall vara övervältringsbar.[372]

Författningsdomstolen har avslagit en begäran av normkontroll rörande stämpelskattens förenlighet med domstolens avgöranden i förmögenhets- och arvsskattemålen.[373] Skatten var enligt domstolen förenlig med skattelagstiftarens omfattande frihet att välja skattekällor och att utforma skattelag.

6.13 Skatter och avgifter

Som ovan redovisats finns särskilda författningsregler för kompetensfördelningen mellan förbundsstat och delstater i den tyska grundlagen. Någon särreglering av kompetensen att utta avgifter finns dock inte, till skillnad från i den svenska regeringsformen.[374] Avgifter faller in under den allmänna kompetensfördelningen i artiklarna 70–82 och 83–91 GG.[375] I dessa artiklar ges detaljerade regler för kompetensfördelningen inom vissa

[370] Jfr t.ex. 2:6 IL, där byggnader som utgör lös egendom jämställs med fastigheter, samt de nästan likalydande reglerna för beräknande av kapitalvinst på fastigheter och bostadsrätter i 45:11, 45:12, 45:33, 46:8, 46:10 samt 46:18 IL.
[371] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 935.
[372] Tipke, Die Steuerrechtsordnung, s. 936.
[373] BVerfG 1 BvL 14/98.
[374] Jfr RF 8:9.
[375] Jarass, Nichtsteuerliche Abgabden und lenkende Steuer unter dem Grundgesetz, s. 4, Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 50.

ämnen. Det framgår exempelvis att lagstiftningsmakt ifråga om luftfart samt post- och telekommunikation exklusivt tillfaller förbundsstaten, medan lagstiftning om t.ex. civil- och straffrätt kan beslutas av delstaterna i den utsträckning federala regler saknas.[376] Avsaknaden av särskilda stadganden rörande avgifter medför att klassificeringen av en pålaga som avgift eller skatt har en avsevärt större praktisk betydelse i Tyskland jämfört med i Sverige. Avgifter indelas i tysk rätt i minst tre kategorier, *Gebühren*, *Beiträge* och *Sonderabgaben*.[377]

Termerna Gebühren och Beiträge används som beteckningar på avgifter som medför rätt till en motprestation eller förmån för den enskilde.[378] Ingen av termerna definieras i grundlagen, utan har kommit att preciseras i författningsdomstolens praxis.[379] Uttrycket Gebühren avser enligt domstolen offentligrättsliga pålagor som beräknas individuellt för den avgiftspliktige för att helt eller delvis täcka kostnaden för prestationen.[380] Beiträge är avgifter som avses att helt eller delvis finansiera offentliga institutioner. Termen används bl.a. som beteckning på socialavgifter.[381]

Intäkterna från Gebühren behöver inte inflyta i den offentliga budgeten, de kan även tillföras en offentligrättsligt reglerad juridisk person.[382] Den till avgiften knutna motprestationen skall tillhandahållas den avgiftspliktige själv. Det är inte tillräckligt att de avgiftsskyldiga som kollektiv erhåller en motprestation.[383] Som exempel på Gebühren kan lämnas avgifter i den offentliga förvaltningen eller sjukvårds-, biblioteks- och parkeringsavgifter.[384] Det har även diskuterats i doktrinen om olika koncessionsavgifter, t.ex. avgifter för kasinon, gruvdrift eller radio- och tv-utsändning skall hänföras till Gebühren.[385] Även miljörättsliga koncessionsavgifter kunde då komma att räknas till denna kategori. Rätten för den avgifts-

[376] Art. 73 och 74 GG.

[377] Henneke, Öffentliches Finanzwezen, Finansverfassung s. 92, Jarass, Nichtsteuerliche Abgabden und lenkende Steuer unter dem Grundgesetz, s. 3.

[378] Jarass, Nichtsteuerliche Abgabden und lenkende Steuer unter dem Grundgesetz, s. 27.

[379] Gebühren nämns i grundlagen, t.ex. art. 74 I 22 p. GG utan att definieras.

[380] Jarass, Nichtsteuerliche Abgabden und lenkende Steuer unter dem Grundgesetz, s. 27–28, Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 53–54.

[381] Jfr Erhag, Fri rörlighet och finansiering av social trygghet, s. 341–342.

[382] Jarass, Nichtsteuerliche Abgabden und lenkende Steuer unter dem Grundgesetz, s. 28.

[383] Som exempelvis är fallet med den svenska miljöavgiften på kväveoxider, vilken av Määttä, Environmental taxes, s. 64, betecknas som en *redistributiv miljöskatt*.

[384] Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 54.

[385] Se Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 54–55, för hänvisningar.

skyldige att t.ex. släppa ut en viss mängd föroreningar kan då ses som en motprestation från det offentliga. Denna uppfattning har emellertid kritiserats. Gebühren kan enligt doktrinen motiveras på två sätt, genom kostnadstäckningsprincipen eller genom intresse- eller ekvivalensprincipen. Enligt kostnadstäckningsprincipen skall en avgift endast täcka förvaltnings- och underhållskostnader tillsammans med eventuella amorteringar och räntekostnader som belastar myndigheten. Intresseprincipens innebörd uppfattas ofta som att avgiftens nivå skall motsvara den objektiva nytta den enskilde har av motprestationen.[386] Koncessionsavgifterna uppfattas som svårförenliga med dessa principer och ju vidare motprestationerna definieras desto svårare är blir att avgränsa dessa avgifter från skatter.[387] Avgränsningen av motprestationsbegreppet synes således ha minst lika stor betydelse i tysk rätt som i svensk.[388]

Gränsen mellan Gebühren och Beiträgen är flytande. Som Beiträgen synes dock i första hand betecknas pålagor som endast ger den avgiftspliktige *möjlighet* att utnyttja en motprestation.[389] Skillnaden mellan Beiträgen och traditionella skatter är enligt doktrinen att Beiträgen ger möjlighet till motprestation och att de endast belastar en begränsad grupp av avgiftsskyldiga. Samma invändning kan göras mot denna gränsdragning som tidigare gjorts rörande den svenska klassificeringen av tv-avgiften som en avgift och fordonsskatten som en skatt. Även en skatt kan i somliga fall medföra någon form av motprestation från det offentliga, samtidigt som skatten endast belastar en begränsad grupp av skattskyldiga.

Den tredje gruppen av avgifter, Sonderabgaben, utmärks av att de avses finansiera olika utgifter som inte omfattas av den offentliga budgeten.[390] Avgifterna inflyter regelmässigt istället i någon form av fond.[391] Dessa pålagor utgör då vad som i exempelvis gemenskapsrätten brukar betecknas som *parafiskala* avgifter.[392] De kan vara intäktsgenererande eller styrande.[393] Författningsdomstolen har för avgifternas tillåtlighet

[386] Detta medför att skatter, som motiverats genom intresseprincipen, kan särskiljas från avgifter genom att de inte medför rätten till någon på detta sätt preciserad motprestation. Se Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 676, för exemplet fordonsskatt.

[387] Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 56.

[388] Jfr avs. 3.5.

[389] Jfr Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 48.

[390] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 48.

[391] Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 75.

[392] Jfr avs. 3.5, not 149.

[393] Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung s. 93, Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 49–50.

ställt som krav att de uttas av en homogen grupp avgiftspliktiga, att avgiften finansierar något som gruppen avgiftspliktiga har ett gemensamt ansvar för samt att intäkterna används i gruppens intresse.[394] Något krav på uttrycklig motprestation uppställs inte ifråga om Sonderabgaben, vilket medför konstitutionella avgränsningssvårigheter i förhållande till skatter.[395] Möjligheten att utta avgifter följer av den materiella lagstiftningskompetensen i art. 72 GG och framåt. Något formellt författningsstöd för att utta särskilda Sonderabgaben finns dock inte.[396] Snarast tycks termen ha föreslagits av doktrinen.[397]

Sonderabgaben indelas i doktrinen i två undergrupper. Finanzierungssonderabgaben uttas av särskilda grupper av medborgare för att finansiera speciella ändamål.[398] De påvisar därigenom stora likheter med specialdestinerade skatter.

Lenkungssonderabgaben utmärks i sin tur av kännetecken som får dem att framstå som snarlika med styrande skatter. I praxis synes kraven för tillåtligheten av en styrande avgift sättas lägre än för intäktsgenererande avgifter. De styrande avgifterna skiljs från de intäktsgenererande genom att de styrande inte syftar till att finansiera ett visst ändamål utan genom själva avgiftsuttaget uppnå ett visst syfte.[399] En rent styrande avgift är dock inte tänkbar. Eftersom en avgift per definition är en penningprestation måste den rimligen generera intäkter.

Författningsdomstolen har i sin praxis fastslagit förekomsten av avgifter som inte kan hänföras till Gebühren eller Beiträge. Domstolen konstaterade att den särskilda avgiften för byggherrar inte var en Gebühr, då den inte stod i samband med någon motprestation från det offentligas sida.[400]

Som redan tidigare har uppmärksammats utgör *kasinoavgiften* finansrättsligt en skatt som tillfaller delstaterna.[401] Praktiskt sett har avgiften

[394] Tipke & Lang, Steuerrecht,,

[395] Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 74–75.

[396] Jarass, Nichtsteuerliche Abgabden und lenkende Steuer unter dem Grundgesetz, s. 21.

[397] Brodersen, Nichtfiskalische abgaben und Finanzverfassung, s. 106–107.

[398] Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 80.

[399] Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 86.

[400] BVerfGE 49, 343, 352–353.

[401] Art. 106 II 6 p. GG. Se avs. 5.4.3. Det har i doktrinen diskuterats till vilken skattekategori avgiften skall hänföras, stämpelskatter eller lokala punktskatter. Som framhålles av Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 129, är det inte nödvändigt att klassificera pålagan då intäktsfördelningen framgår specifikt av författningsregleringen.

snarast funktionen av en inkomstskatt. De avgiftspliktiga kasinona är befriade från inkomstskatt och belastas istället med avgiften.[402] Således går det även för tyskt vidkommande att konstatera att pålagor som egentligen utgör skatter betecknas som avgifter, möjligen för att göra dem mer legitima bland de skattskyldiga.

6.14 Miljöskatter, styrande avgifter

6.14.1 Miljöskatternas karaktär

En tendens som kunnat noteras i flertalet utvecklade stater under de senaste femton åren är en ökad *ekologisering* av skattesystemen.[403] Denna utveckling kan då ses som en delkomponent i framväxten av ett uthålligare samhälle, där miljöstyrande instrument även används inom andra rättsområden än skatterätt såsom fastighetsrätt och förvaltningsrätt.

Miljöskatterna framträder inte som en självständig skatteform i art. 106 GG. Framkomsten av miljörelaterade skatter har lett till en ganska omfattande doktrinär diskussion kring skatternas förenlighet med grundrättigheterna samt hur skatterna skall inordnas under art. 106 GG.

Få skatter, om ens några, kan ses som renodlade miljöskatter. Det är i nästan samtliga fall frågan om äldre skatteformer som i mer eller mindre utsträckning har miljörelaterats. Med en term som introducerats av Kalle Määttä kan de betecknas som *blandade skatter*.[404] Dessa skatter uttas både av miljömässiga och fiskala skäl. Här framträder den särskilda paradox som kännetecknar miljöskatterna. En miljömässigt framgångsrik beskattningsåtgärd kan leda till minskade utsläpp, men även till minskade skatteintäkter som en följd av minskad efterfrågan på de beskattade produkterna. Med ett miljöanpassat skattesystem riskeras således på sikt en utarmning av de offentliga finanserna.[405] En teoretiskt renodlad miljöskatt, en Pigou-skatt, medför överhuvudtaget inte några skatteeffekter, eftersom skattenivån endast motsvarar marginalkostnaden för utsläppsrening.[406] Lagstiftarens intresse av intäktsgenerering lägger dock praktiska

[402] Se Förster, Die Verbrauchsteuern, s. 129 –130. Den ordning motsvarar i princip vad som gäller för vissa svenska spelbolag, se Olsson, Punktskatter, s. 153.
[403] Termen hämtad från Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 108.
[404] Määttä, Environmental taxes, s. 48. Jfr Olsson, Punktskatter, s. 146–147.
[405] Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 116–117, Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 109.
[406] Eriksson, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?, s. 40, Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, s. 13–14, Paulus, The feasibility of ecological taxation, s. 5.

hinder i vägen för en sådan skatt.[407] I tysk rättspraxis och doktrin har en utgångspunkt varit att en pålaga som definieras som en skatt skall generera intäkter till det offentliga, även om detta inte kan utgöra det enda motivet för pålagan.[408] Detta leder då till frågeställningen om en pålaga som inte generar något statsfinansiellt överskott överhuvudtaget är en skatt som omfattas av finansförfattningens kompetens- och intäktsfördelningsregler.[409]

De rättsliga problemen som är förbundna med miljöbeskattningens dubbla funktioner i form styrmedel och intäktsgenerering är inte unika för detta område. Även ifråga om andra styrande skatter, som t.ex. tobaksskatt, äger de sin relevans. De styrande effekterna av denna skatteform har dock hittills inte varit så omfattande att skatteintäkterna sjunkit påtagligt. Inom tobaks- och alkoholskatteområdena leder dessutom en alltför påtaglig skattenivå snarare till skatteundandraganden av olika slag än till lägre konsumtion.[410] Så är inte nödvändigtvis fallet med miljöskatter, även om det givetvis förekommer smuggling av t.ex. dieselolja.[411] Det finns praktiska exempel på att en effektiv skatt inom miljöområdet kan leda till att efterfrågan på en viss produkt mer eller mindre upphör och att de offentliga intäkterna från skatten sinar.[412]

Att en skatt kan ha en annan avsedd verkan än rent intäktsgenererande följer av legaldefinitionen i § 3 AO.[413] Det framgår av detta lagrum att intäktsgenereringen endast behöver vara ett delmål med skatten. Av författningsdomstolens praxis framgår att skatter utgör ett centralt styrinstrument i en aktiv näringslivspolitik så länge som intäktsgenereringsmålet som delsyfte inte träder helt i bakgrunden.[414] Av nyare praxis följer

[407] Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 117.

[408] Detta framgår även av legaldefinitionen i § 3 AO. Se vidare Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 46, Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 108–109, för referenser.

[409] Motsvarande problematik föreligger beträffande styrande avgifter, t.ex. miljöavgifter. Även en avgift förutsätts ha en finansierande funktion och en pålaga utan intäktsgenerering utgör då inte en avgift, se Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 87.

[410] Jfr KOM (2001) 133 slutlig, p. 4.7, samt Olsson, SN 2002, s. 218.

[411] Jfr Ståhl & Persson Österman, EG-skatterätt, s. 161.

[412] Ett exempel är den svenska miljöskatten på inrikes flyg (SFS 1988:1567), vilken uttogs i syfte att få ett av de största flygbolagen att byta motorer i sina flygplan. Skatten underkändes sedermera av EG-domstolen i C-346/97 Braathens Sverige AB v Riksskatteverket [1999] REG I-3419 som stridande mot de harmoniserade skattereglerna rörande mineraloljor, men då var pålagan redan avskaffad av riksdagen. Jfr Olsson, Punktskatter, s. 123 samt Olsson, SN 2002, s. 220.

[413] Jfr Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, s. 100.

[414] BVerfGE 55, 274, s. 299. Jfr Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 45.

vidare att en s.k. grön skatteväxling, dvs. en höjning av miljöskatter i kombination med en sänkning av exempelvis inkomstskatter eller pensionsavgifter är förenlig med grundlagen.[415] Även annan form av specialdestinering av intäkterna från en miljöskatt synes vara författningsmässigt tillåten.[416]

6.14.2 Miljöskatternas förenlighet med grundlagen

Frågeställningarna kring miljöbeskattningens förenlighet med grundrättigheterna berör i första hand likabehandlingsprincipen i art. 3 GG och rätten till näringsfrihet i art. 12 samt rätten till egendom i art. 14. En miljöskatt kan vara svår att placera in i ett skattesystem baserat på skatteförmågeprincipen. En hög energikonsumtion hos exempelvis en tillverkningsindustri konstituerar i sig inte någon skatteförmåga.[417]

Den särskilda elskatten, *Stromsteuer*, har varit föremål för ett par avgöranden från författningsdomstolen.[418] I samband med en ekologisk skattereform 1999 infördes skatt på el, samtidigt som energiskatten på olja och bensin höjdes. Som ett led i en grön skatteväxling sänktes även inkomstskatter. Energiskattehöjningen kombinerades med särskilda skattelättnader för viss tillverkningsindustri. De klagande, verksamma inom kylhus- och transportbranscherna, hävdade att införandet av elskatten och höjningen av energiskatten stred mot rätten till näringsfrihet. Vidare ansåg de att de särskilda skattelättnaderna stred mot likabehandlingsprincipen i art. 3 GG.

Författningsdomstolen konstaterade att de sakförhållande till vilka de indirekta skatterna anknyts måste typiseras för att vara praktiskt användbara.[419] Den olikabehandling som blir en följd av denna typisering måste dock hålla sig inom vissa gränser. Artikeln hindrar inte heller att vissa branscher medges skattelindringar av olika slag.[420] Lagstiftarens handlingsutrymme för olikabehandling av olika grupper kan motiveras med t.ex. nationalekonomiska, socialpolitiska eller ekologiska överväganden.[421] Elskatten var enligt domstolen förenlig med art. 3 GG.

[415] BVerfG 1 BvR 610/00, BVerfGE 110, 274, 294.
[416] Se Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 125.
[417] Jfr Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO_2-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, s. 130.
[418] 1 BvR 610/00, BVerfGE 110, 274.
[419] BVerfGE 110, 274, 292.
[420] En annan sak är att dessa givetvis kan strida mot gemenskapsrätten.
[421] BVerfGE 110, 274, 299.

Arndt kopplar energibeskattningen till författningsdomstolens praxis kring skattefritt existensminimum och anför att denna praxis bör vara tillämplig även på juridiska personer.[422] Energiskatternas karaktär av styrande skatter gör det dock tveksamt om den verkligen kan hävdas med framgång inom detta område. Det breda handlingsutrymme som domstolen tillerkänner lagstiftaren tyder på att något hänsynstagande till existensminimum, hur ett sådant än skulle formuleras för en juridisk person, inte är nödvändigt.

Svårigheterna att förena miljöbeskattningen med skatteförmågeprincipen ses tydligt om målsättningen med energibeskattningen är energibesparingar. Då kan skatten inte knytas an till själva energikonsumtionen.[423] Bakgrunden till en hög konsumtion kan variera. Även en storkonsument kan ha en förhållandevis energisnål produktion samtidigt som konsumenter med liten förbrukning kan vara slösaktiga. Det är då fråga om att tillämpa samma regler på väsentligt olika förhållanden, vilket inte är förenligt med likabehandlingsprincipen i art. 3 GG.

Om skatteförmåga uppfattas som *betalningsförmåga* medför detta svårigheter att utta en miljöskatt som inte anknyter till någon sådan förmåga.[424] Flertalet miljöskatter har dock konstruerats som indirekta skatter som i möjligaste mån kan övervältras på slutkonsumenten. Eftersom graden av övervältring inte kan fastställas generellt framstår det dock som ogörligt att anknyta tillåtligheten av en miljöskatt till den eventuella betalningsförmåga den medför för den skattskyldige.[425]

Författningsdomstolen har även ifråga om miljöpålagor utformade som produktionsfaktorskatter fastslagit att de utgör punktskatter som avses ta i anspråk slutkonsumentens skatteförmåga.[426] Det synes således vara tillräckligt att en skatt går att övervältra snarare än att övervältring verkligen har skett för att pålagan skall anses ta slutkonsumentens skatteförmåga i anspråk.

Enligt författningsdomstolen är en skatt som har en "strypande" verkan på de skattskyldiga företagen inte tillåten.[427] Om en skatt har en så kraftigt verkan att den omöjliggör en viss verksamhet föreligger konstitu-

[422] Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO_2-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, s. 143 -146.

[423] Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO_2-/Energieteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, s. 148–150.

[424] Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO_2-/Energieteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, s. 153–154.

[425] Jfr BVerfGE 110, 274, 289, där domstolen fastslår svårigheterna att konstatera graden av övervältring i det enskilda fallet.

[426] BVerfGE 110, 274, 297–298.

[427] BVerfGE 16, 147, 161.

tionellt ingen skatt, utan snarare ett offentligrättsligt förbud.[428] Som anförs av Müller har styrande miljöpålagor dock sällan en sådan strypande verkan.[429] Müller framhåller istället att miljöstyrande pålagor synes vara författningsmässigt tillåtna så länge som de uppfyller de krav som följer av proportionalitetsprincipen. Man kan således formulera sig så att finansieringsfunktionen hos en pålaga motverkar att den utformas som ett veritabelt förbud och skyddar därigenom den skattskyldige.[430]

Författningsdomstolen har fastslagit att rätten till näringsfrihet i art. 12 GG inte skyddar en företagare mot förändringar i förutsättningar och marknadsförhållanden för näringsverksamheten.[431] Exempelvis skyddas inte en viss marknadsandel. Endast om en åtgärd skulle ha så ingripande verkan att den är näringsreglerande kan den strida mot art. 12 GG.

Det har i doktrinen anförts att en miljöskatt som leder till att inhemsk industri i vissa branscher tvingas att upphöra med verksamheten eller flytta utomlands är konfiskatorisk i en utsträckning som strider mot egendomsskyddet i art. 14 GG.[432] Den konfiskatoriska verkan bör dock vägas mot kravet i art. 14 II GG på att egendom skall användas för samhällets bästa.[433] En avvägning får då göras inom ramen för proportionalitetsprincipen. Författningsdomstolen har avfärdat tanken att en vinstminskning i ett företag orsakad av nyinförda eller höjda skatter skulle innebära ett brott mot egendomsskyddet.[434] Det kan här möjligen anmärkas att de klagande inte var skattskyldiga för den aktuella pålagan.

Vidare har det framhållits i doktrinen att en skatt för att vara förenlig med proportionalitetsprincipen måste vara lämplig för att uppnå syftet med den. Skatten måste vara nödvändig och resultatet av åtgärden måste vara proportionellt med det ingrepp den medför.[435] I många fall kan en offentlig rättslig lösning, t.ex. förbud, gränsvärden eller liknande vara ett

[428] Jfr Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 123, för referenser.

[429] Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, s. 124. Det är omdiskuterat huruvida en pålagas eventuella styrande verkan avser dess rättsliga konstruktion eller dess faktiska verkan. Müller, s. 129, synes förespråka det förstnämnda alternativet.

[430] Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 123.

[431] BVerfGE 110, 274, 288.

[432] Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO_2-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, s. 142–143.

[433] Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, s. 125.

[434] BVerfGE 110, 274, 289.

[435] Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO_2-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, s. 155–156. Jfr Moëll, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, s. 24–25.

alternativ till beskattning.[436] Ibland kan t.o.m privaträttsliga lösningar aktualiseras, exempelvis handel med utsläppsrätter.[437] Hur långt den juridiska överprövningsrätten sträcker sig synes emellertid inte ha prövats av författningsdomstolen.[438] Möjligen kan en jämförelse göras med domstolens yttrande i det tidigare refererade avgörandet rörande den särskilda lagerskatten på alkoholprodukter.[439] Domstolen anförde i detta mål att den inte i efterhand kunde ompröva om lagstiftaren funnit den mest målinriktade, förnuftiga eller riktiga lösningen.

Av art. 20 a GG framgår att naturresurser skyddas av grundlagen för framtida generationer. Regeln tillhör inte grundrättigheterna i art. 1–19 GG, utan framstår mer som en kompetensregel där förbundsstaten åläggs ansvaret för miljöskyddet. Det framgår vidare av artikeln att det federala ansvaret åläggs inom ramen för den författningsmässiga ordningen, vilket torde medföra att miljöskyddsaspekten är underordnad i första hand grundrättigheterna i grundlagen. Arndt hänför miljöskyddsmålet till socialstatsprincipen i art. 20 I GG.[440] Vidare omfattas miljöskyddshänsyn av kravet på budgetmässig balans både på federal samt delstatlig nivå i art. 109 II GG. De styrande skatterna måste vara förenliga med principerna i denna artikel för att vara författningsmässigt tillåtna.[441]

Enligt Müller måste hänsyn tas till den generella rätten till personlig frihet i art. 2 GG, vilken även garanterar rätten till utövning av näringsverksamhet, om inga inskränkningar i övrigt finns bland grundrättigheterna.[442] En miljöskatt påverkar den skattskyldiges möjligheter att investera och att konsumera sina tillgångar Art. 2 GG anses dock inte vara möjlig att åberopa för att angripa en pålaga, som i övrigt är formellt och materiellt författningsmässigt korrekt.[443]

Det har emellertid hävdats att miljöskyddet även kan härledas ur grundrättigheterna. Rätten till liv och kropp i art. 2 II GG har i doktri-

[436] Viktigt att notera är även att företag ofta synes föredra reglering framför skattelösningar, se t.ex. SOU 1990:59, s. 733. I litteraturen har denna tendens betecknats som det s.k. Buchanan-Tullockteoremet, se Buchanan & Tullock, AER 1975, s. 139–147.

[437] Bakgrunden till handeln med utsläppskvoter beskrivs av Elgebrant, SN 2006, s. 195–196.

[438] Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO_2-/Energisteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, s. 165.

[439] BVerfGE 72, 375. Se avs. 6.10.

[440] Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO_2-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, s. 171.

[441] Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, s. 128–129.

[442] Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, s. 125.

[443] Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, s. 125–126.

nen uppfattats även omfatta miljömässig påverkan på kroppen.[444] Detta kan då formuleras som att artikeln garanterar ett "ekologiskt existensminimum".

De vanligast förekommande exemplen på miljöskatter framstår i allmänhet som någon form av punktskatter. Miljöskatter kan även utformas som Verkehrsteuern på exempelvis tjänstetillhandahållanden.[445] Vidare kan en miljöskatt utformas som en *Besitzsteuer*, en skatt på innehav av föremål eller egendom.[446] Denna kategori synes till definitionen motsvara vad jag i min avhandling valt att beteckna som innehavsskatter. I tysk doktrin tycks beteckningen dock i första hand avse inkomst-, förmögenhets- samt arvs- och gåvoskatter.[447] Möjligheterna att miljörelatera beskattning är emellertid vidare än så och har möjligen hittills endast sett sin början.[448] Exempelvis går det att införa miljöstyrande regler i mervärdes- och inkomstskattesystemen.[449]

6.14.3 Författningsmässig kompetens över miljöskatter

De miljörelaterade skatterna måste även passas in i finansförfattningens kompetens- och intäktsfördelningsschema i art. 105–106 GG.[450] En punktskatteliknande miljöpålaga klassificeras som en förbundsstatlig eller lokal Verbrauchsteuer.[451] Som tidigare anmärkts har det ifrågasatts huruvida en punktskatt konstruerad som en produktionsfaktorskatt är författningsenlig.[452] Det har uppfattats som tveksamt om en sådan skatt övervältras på slutkonsumenterna. Författningsdomstolen har i målet rörande

[444] Stenger, Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes, s. 166–167.

[445] Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, s. 131.

[446] Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, s. 130.

[447] Heinz, Kopp & Mayer, Verhehrsteuern, s. 20, Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 184. Jfr Olsson, Punktskatter, s. 150.

[448] Jfr Olsson, SvSkT 2004, s. 216.

[449] Jfr Weber-Grillet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, s. 109–110. För svenskt vidkommande är jämkningsreglerna i 61:19 a IL för beräkning av bilförmån för extra miljövänliga bilar ett exempel på miljörelatering av inkomstskatteregler.

[450] Jfr t.ex. Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 139, och Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, s. 134, som anför att den allmänna uppfattningen i doktrinen är att endast skatter som kan hänföras till någon av de skatteformer som listas i art. 106 GG får införas. Den motsatta uppfattningen har dock luftats, se Balmes, s. 140–141, för referenser.

[451] Art. 105 II samt II a), art. 106 I 2 p. samt VI GG.

[452] Se Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, s. 130.

den nyinförda elskatten behandlat spörsmålet.[453] De klagande anförde att energiskatten inte utgjorde någon punktskatt i finansförfattningens mening. De bristande möjligheterna till övervältring av skatten medförde att den var en författningsmässigt otillåten produktionsfaktorskatt. Domstolen anförde i detta avseende att även denna sorts skatter i tysk skatterätt traditionellt hänförts till punktskatter.[454] De klagande var tjänsteföretag som inte var skattskyldiga för el- eller energiskatt. De utgjorde inte heller slutförbrukare utan hade enligt domstolen möjlighet att beakta skatten när priserna för deras tjänster sattes.[455]

De styrande skatterna medför även en komplikation ur kompetenshänseende. Eftersom en styrande skatt även har ett annat syfte än ren intäktsgenerering faller dessa skatter inte enbart in under kompetensfördelningsnormerna i finansförfattningen utan även under de generella kompetensnormerna i art. 70–75 GG.[456] Detta medför att en kompetenskonflikt skulle kunna uppstå exempelvis om en delstat införde en miljöpålaga designad som en lokal punktskatt enligt art. 105 II a) GG. Pålagan skulle kunna vara otillåten om den avsågs påverka ett område som omfattades av den förbundsstatliga kompetensen eller som tillhörde området för konkurrerande lagstiftningskompetens och där förbundsstaten utövat densamma. Till den förbundsstatliga kompetensen hör lagstiftning rörande luftfart, järnvägstrafik samt varors fria rörlighet.[457] Det konkurrerande lagstiftningsområdet omfattar t.ex. gruvdrift, industri, energiproduktion samt det fredliga nyttjandet av kärnkraft.[458]

Den ledande uppfattningen i doktrinen synes vara att någon dubbel kompetensprövning inte behöver göras.[459] Så länge en pålagas fiskala funktion överväger är det tillräckligt att kompetensreglerna i art. 105 GG efterlevs. Skulle istället den styrande funktionen överväga iakttas den allmänna kompetensfördelningen i art. 70–74 a GG medan finansförfattningens reglering inte är tillämplig. I ett par uppmärksammade avgörande har författningsdomstolen dock underkänt pålagor både med hänvisning till finansförfattningens kompetensfördelning och till de generella kompetensfördelningsnormerna. De båda rättsfallen rörande en kommunal förpackningsskatt och en delstatlig avfallsavgift har berörts ovan.[460] Det

[453] BVerfGE 110, 274.
[454] BVerfGE 110, 274, 295–296.
[455] BVerfGE 110, 274, 295.
[456] Müller, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, s. 138.
[457] Art. 73 V–VI a) GG.
[458] Art. 74 XI–XI a) GG.
[459] Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, s. 120, för referenser.
[460] Se avs. 6.11.

konstaterades då att båda pålagorna uttogs i enlighet med den skattemässiga kompetensfördelningen. Denna kunde emellertid inte användas som stöd för att utta pålagor som ingrep i materiella rättsområden som reglerades genom den generella kompetensfördelningen. De aktuella pålagorna stod i konflikt med det förbundsstatliga avfallshanteringssystemet. Detta system hade enligt författningsdomstolen utformats efter en avvägning mellan individuell frihet och samhälleliga intressen. Det är dock inte frågan om en regelhierarkisk bedömning. Domstolen poängterar att en förbundsstatlig skatt mycket väl kan ingripa i ett delstatligt reglerat materiellt rättsområde på ett otillåtet sätt.[461]

6.15 Sammanfattning

I detta kapitel har den konstitutionella bakgrunden till de olika skatteformerna i det tyska skattesystemet undersökts. Som beskrivits i föregående kapitel ger grundlagen en yttre ram till skattesystemet i form av kompetens- och intäktsfördelningsregler. Dessa säger emellertid ingenting om systemets närmare uppbyggnad. Utformningen av skattelagen åligger de organ som enligt grundlagen har lagstiftningskompetens ifråga om olika skatter.

Beskattningen av fysiska personers inkomster är komplicerad. I jämförelse med svensk skatterätt indelas inkomsterna i fler inkomstslag. Möjligheterna att kvitta underskott mellan olika inkomstslag är till viss del begränsad. Den skattskyldige medges i vissa situationer avdrag enligt schablon. Kapitalinkomster är delvis skattebefriade genom s.k. sparfribelopp. Sett i stora drag är det svårt att påvisa en tillämpning av skatteförmågeprincipen med millimeterrättvisa. Önskemålen om praktisk hanterbarhet av massärenden tar överhanden. Som författningsdomstolen vid ett flertal tillfällen har påpekat måste lagstiftaren ha ett visst utrymme för typisering av skattereglerna för att de skall vara administrativt tillämpbara.

Inom begränsade områden har emellertid författningsdomstolens praxis kommit att få mycket stor betydelse. Det är i första hand frågan om rätten till skattefritt existensminimum och frågan om kombinationen av barnavdrag och barnbidrag. Domstolens utslag har här fått stor ekonomisk och politisk betydelse. Skattesystemet har fått anpassas efter domstolens utslag. Eftersom det är spörsmål som berör en stor mängd skattskyldiga blir det statsfinansiella resultatet påtagligt. Samtidigt går det inte

[461] BVerfGE 98, 106, II, 119–120.

heller att bortse från att den avdragsbaserade familjebeskattningen även har en politisk och ideologisk slagsida.[462]

Betydligt mindre påverkan synes författningsdomstolens praxis ha på bolagsskatten och den särskilda näringsskatt som tillfaller kommunerna. Särskilt den sistnämnda skattens karaktär av en objektskatt är svårförenlig med skatteförmågeprincipen. Skatten har motiverats genom att den tar i anspråk en objektiv skatteförmåga utan subjektiva hänsyn.

Det andra område där en stor påverkan från författningsdomstolens praxis kan noteras är de olika egendomsskatterna. Genom sitt epokgörande domslut rörande beräkningen av förmögenhetsskatten bidrog domstolen till skattens avskaffande, oaktat att skatteformen i sig var konstitutionellt godtagbar. Samtidigt är domstolens underkännande av användandet av fullständigt föråldrade taxeringsvärden knappast särskilt radikalt eller förvånande. Att domslutet fick en så stor praktisk betydelse kan förmodligen tillskrivas det faktum att det kom att utnyttjas politiskt som förevändning för ett avskaffande av förmögenhetsskatten. Av större principiell betydelse är den hälftendelningsprincip som domstolen fastslog i sina avgöranden rörande egendomsskatterna. En tillämpning av denna princip medför ett konstitutionellt fastslaget skattetak.

För flertalet övriga skatteformer har författningsdomstolens praxis fått begränsad betydelse. Inom den indirekta beskattningen synes konstitutionella frågor i första hand aktualiseras ifråga om lokala punktskatters förenlighet med förbundsstatlig reglering. Det kan då vara fråga om ett område där det redan finns förbundsstatliga skatter, men även lokala skatter som ingriper i annan förbundsstatlig lagstiftning som t.ex. avfallslagstiftningen.

En omfattande diskussion kring miljöskatternas förenlighet med konstitutionell praxis har förts i doktrinen, orsakad av att termen miljöskatt inte förekommer i GG. I allmänhet kan dock miljöskatter placeras in under någon redan existerande skatteform, exempelvis punktskatter. Författningsdomstolen har fastslagit att skatten på el är grundlagsenlig.

[462] Utformningen av familjebeskattningen diskuteras principiellt av Gunnarsson, Fördelningen av familjens skatter och sociala förmåner, s. 56–85.

7 Utvärdering

7.1 Inledning

I detta avslutande kapitel görs en analys och utvärdering av de frågor och problemområden som behandlats tidigare i framställningen med avsikten att fullfölja de syften som redovisats inledningsvis. Däremot innehåller kapitlet generellt inte någon mer omfattande sammanfattning av deskriptiva moment som redovisats tidigare. För detta ändamål hänvisas till sammanfattningar efter respektive kapitel. Sålunda kommer inte de rent formella förfarandena rörande författningsprövning annat än i begränsad omfattning att beskrivas ånyo. Samma gäller för de mer teoretiska frågeställningarna kring författningsprövningens konstitutionella karaktär.

Det är istället kring det formella och materiella innehållet i författningsprövningen som analysen koncentreras. De två delsyften som är föremål för studien kommer att behandlas separat. Utvärderingen görs i den ordning att först diskuteras de formella och materiella regler i svensk och tysk konstitutionell rätt som kan komma att påverka skatterätten. Därefter behandlas skatteförmågeprincipen i ett svenskt och ett tyskt avsnitt. Kapitlet avslutas med avslutande synpunkter.

7.2 Svensk konstitutionell rätt

7.2.1 Bakgrund

Den svenska regeringsformen är uppbyggd kring en konstruktion där allmänna målsättningsstadganden och utgångspunkter ges i ett första kapitel, där medborgarnas grundläggande rättigheter behandlas i ett andra och där återstoden av innehållet lägger grundramar för den offentliga verksamheten. Regeringsformen kännetecknas dels av att den tillkom som en politisk kompromiss där kontroversiella frågor tonades ner, dels utarbetades i ett klimat där det uppfattades som om det gick en markerad rågång mellan juridik och politik. Det rådde även en politisk samsyn om att denna rågång skulle bevaras.[1] Ett viktigt konstaterande för att förstå

[1] Se t.ex. prop. 1978/79:195, s. 30–31.

bakgrunden till regeringsformen är vidare att den rättsliga arenan inte kommit att spela någon roll alls i Sverige för demokratins och parlamentarismens genombrott.[2] Vi behöver här inte gå längre än till Norge för att se exempel på motsatsen, vilket också lett till en starkare konstitutionell sits för domstolarna i detta land.[3] Att delar av den gamla regeringsformen i praktiken inte tillämpats under lång tid medförde förmodligen även att behovet av en detaljerat grundlagstext uppfattades som litet.[4] Resultatet blev hur som helst en förhållandevis kortfattad lagstiftningsprodukt.

7.2.2 Formella regler som påverkar beskattningen

Den enskilt mest betydelsefulla regleringen för det skatterättsliga området är legalitetsprincipen i RF 8:3. Dess funktion i regeringsformen är uteslutande en kompetensregel, vilken omöjliggör att materiella skatteregler beslutas av regeringen eller dess underställda myndigheter. Praktiskt sett får dock legalitetsprincipen funktionen av ett hinder för Skatteverket eller förvaltningsdomstol att utta skatt utan stöd i lag. Det har diskuterats i doktrinen om denna effekt verkligen följer av lagstadgandet eller om det utgör en oskriven rättstillämpningsnorm. Oavsett hur principen uppfattas verkar den på en rättstillämparnivå till att upprätthålla ett visst mått av likabehandling och förutsebarhet i beskattningen. I studien har dock uppmärksammats att legalitetsprincipen inte nödvändigtvis i praktiken behöver leda till en högre grad av förutsebarhet. I rättspraxis har legalitetsprincipen i första hand kommit till tillämpning när en lagreglerad skattelättnad eller nedsättningsmöjlighet begränsats i en regeringsförordning eller myndighetsföreskrift.

Den praktiska tillämpningen av legalitetsprincipen sker genom lagprövning. Uppenbarhetsrekvisitet i RF 11:14 får då en självständig roll som till viss del synes förta verkan av legalitetsprincipen. I rättspraxis har Regeringsrätten accepterat föreskrifter på myndighetsnivå som preciserar ett lagrum utan att utvidga dess tillämpningsområde. Huruvida denna praxis, som huvudsakligen utgörs av rättsfall från 1980-talet, är förenlig med Regeringsrättens nyare praxis är oklart. Domstolen har enligt flera bedömare under senare tid oftare utgått ifrån lagtextens objektiva lydelse och underlåtit att tillämpa förarbeten med en i förhållande till lagtexten utvidgande eller inskränkande lydelse.[5] Frågan är då om det är accep-

[2] Däremot kan den sägas ha haft en större betydelse för utvecklingen på arbetsmarknaden efter inrättandet av Arbetsdomstolen 1928.
[3] Jfr Nergelius, Konstitutionellt rättighetsskydd, s. 178–190.
[4] Jfr prop. 1975/76:209, s. 84.
[5] Se t.ex. Bergström, SN 2003, s. 2–9, samt Tjernberg, Fåmansaktiebolag, s. 32–47,

tabelt att en inskränkande lydelse följer av en myndighetsföreskrift. De legitimitetsskäl som kan anföras för riksdagens exklusiva makt på skatteområdet talar emot att ett lagrum skulle kunna preciseras i skärpande riktning ur den skattskyldiges synpunkt av på myndighetsnivå. Det kan dock hävdas att Skatteverkets föreskrifter oftast behandlar teknikaliteter som exempelvis bilförmånsvärden, vilka rimligen inte kan fastställas i lagform.

Som en särskild grundlagsreglerad komponent av legalitetsprincipen framstår förbudet mot retroaktiv skattelag till nackdel för den skattskyldige i RF 2:10 2 st. Det är möjligt att ifrågasätta behovet av ett särskilt stadgande avseende detta förbud. En strikt tillämpning av legalitetsprincipen borde i sig utesluta retroaktiv rättsverkan. Stadgandets självständiga betydelse är dock att det knyter retroaktivitetsbedömningen till tidpunkten för skattskyldighetens inträde. En praxisgenomgång visar tydligt att de skattskyldiga drabbats av retroaktiva effekter i ett flertal rättsfall där formell retroaktivitet inte förelåg enligt Regeringsrätten. I flera fall förklaras detta med att den formella skattskyldigheten inträder senare än det civilrättsliga avtalsslutet. Resultatet blir att s.k. oäkta retroaktivitetseffekter uppstår.

Medan legalitetsprincipen på lagstiftarnivå ifråga om skatter kan ses som undantagslös är bilden mer splittrad ifråga om avgifter. Dessa indelas traditionellt i två kategorier. Tvångsavgifter är sådana pålagor som ingriper i den enskildes ekonomiska förhållanden på sätt som avses i RF 8:3. i enlighet med detta lagrum måste dessa avgifter som huvudregel regleras genom lag. Det är dock möjligt för riksdagen att delegera beslutanderätten till regeringen enligt RF 8:9 2 st. Gränsdragningen mellan tvångsavgifter och skatter är oklar. Om en pålaga skall kunna betecknas som avgift förutsätter detta att den berättigar den avgiftsskyldige till någon form av motprestation. Som visats i studien är emellertid flera skatteformer konstruerade på ett sådant sätt att de i viss utsträckning berättigar den skattskyldige till en motprestation. Medan det finns praxis där pålagor som av lagstiftaren betecknats som avgifter konstitutionellt har befunnits utgöra skatter synes det inte finnas några avgörande där en skatt omklassificeras till en avgift.

Den andra kategorin av avgifter är s.k. frivilliga avgifter som ingår i regeringens restkompetens enligt RF 8:13. Eftersom dessa pålagor inte är avsedda att vara betungande för den enskilde på så sätt som en skatt är bör gränsdragningsproblemen gentemot skatter vara betydligt mindre.

I regeringsformen framträder tanken på den kommunala självstyrelsen och den kommunala beskattningsrätten som central. Praktiskt sett är

---

och SN 2003, s. 14–22.

denna beskattningsrätt synnerligen begränsad. Det enda kommunala inflytandet över beskattningen gäller skattesatsernas höjd. I en enhetsstat som den svenska är detta knappast ägnat att förvåna. Onekligen ger dock grundlagsstadgandet i RF 1:7 intrycket av att den kommunala självstyrelsen är mer omfattande än vad den i praktiken är. Riksdagens exklusiva kompetens på skatteområdet förhindrar självständig kommunal normgivning. En precisering av det kommunala beskattningsutrymmet i regeringsformen vore önskvärd.

Stor kontroversialitet tilldrar sig den kommunala skatteutjämningen. Som visats i studien är skatteutjämning inget unikt fenomen för svensk nutid. Utjämning har för svenskt vidkommande förekommit under större delen av 1900-talet. Vidare synes det krävas av den Europeiska konventionen för kommunalt självstyre att skatteutjämning eller motsvarande korrigering sker för att kompensera finansiellt svagare kommuner.[6] Det har också påvisats ett omfattande och detaljerat tyskt system för finansiell omfördelning mellan delstaterna, vilket har haft särskild betydelse i samband med återföreningen under 1990-talet. Till skillnad ifrån det tyska systemet saknas emellertid för svenskt del grundlagsreglering av skatteutjämningen. Utan tvivel vore mycket vunnit om de grundläggande förutsättningarna för skatteutjämning mellan olika kommuner gavs i regeringsformen.

7.2.3 Materiella regler som påverkar beskattningen

Den långa fredliga period Sverige genomlevt före regeringsformens tillkomst ledde till att skyddet för enskildas rättigheter uppfattades som en mindre viktig del i reformarbetet.[7] Vidare medförde polariseringen mellan de politiska blocken svårigheter att lagstifta i ämnen som hade anknytning till ekonomiska spörsmål. En genomgång av rättighetskatalogen i regeringsformens andra kapitel ger vid handen att få av dessa påverkar utformningen av skattesystemet eller relationen mellan det offentliga eller den enskilde skattskyldige.

I studien har konstaterats att risken för att en skatt inkräktar på rätten till de positiva opinionsfriheterna måste bedömas som liten eller möjligen obefintlig. Detta så länge diskussionen rör rättigheterna till yttrandefrihet, informationsfrihet samt mötes- och demonstrationsfrihet. Ifråga om förenings- eller religionsfrihet måste emellertid bilden nyanseras. Båda

[6] Art. 9 5 p. CETS 122.

[7] Jfr direktiven till den nya grundlagsutredningen (Dir. 2004:96) där tonvikten läggs på val- och procedurfrågor. Utredningen har befogenhet om den så finner skäl till föreslå ändringar i de regler som berör mänskliga fri- och rättigheter. Det finns dock inget krav på att den lägger sådana förslag.

dessa rättigheter utövas vanligtvis genom medlemskap i ideella föreningar, stundom genom stiftelser. Det kan inte gärna ses som ett hinder i utövande av friheterna att eventuell ekonomisk verksamhet i föreningar eller stiftelser som huvudregel beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Däremot kan det hävdas att de särskilda skattelättnader som enligt Inkomstskattelagen medges vissa föreningar och stiftelser kan påverka dessa friheter. Det har visats i studien att föreningar med huvudsakligt syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen i rättspraxis inte har bedömts ägna sig åt allmännyttiga ändamål. Föreningsfriheten enligt RF omfattar emellertid friheten att sammansluta sig med andra för allmänna eller enskilda syften. Regeringsformen skyddar således föreningsfriheten även för exempelvis aktie- eller villaägare som vill sluta sig samman. Eftersom likabehandlingsprincipen i regeringsformen riktas till rättstillämparen och inte till lagstiftaren kan det dock svårligen hävdas att olikabehandlingen av föreningar beroende på deras syften är grundlagstridig.

En av de mer problematiska konflikterna mellan rättighetskatalogen och skattelagstiftningen är oförenligheten mellan rätten att inte behöva uppge politisk, religiös eller kulturell åskådning till det allmänna och det nya uppbördssystemet för registrerade trossamfund. Det förefaller uteslutet att det skulle vara möjligt att agera som fullvärdig medlem i ett registrerat trossamfund med mindre än att personen ifråga betalar föreskrivna medlemsavgifter till samfundet. Detta leder då till en registrering i offentliga register. Frågan är då om den rättighet som skyddas enligt RF 2:2 skall definieras snävare än rätten till religionsfrihet i föregående paragraf?[8] Skall det positiva utnyttjandet av rätten till religionsfrihet vara undantaget skyddet mot att tvingas uppge sin religiösa tillhörighet? Är det endast utövande i skymundan som skyddas? Det låter inte rimligt. Det måste finnas en koppling mellan dessa rättigheter. Om det aktiva utövandet av en religion också medför registrering bör det vara av mindre betydelse att registreringen är frivillig. Ett grundlagsbrott skulle kunna vara för handen.

En potentiellt större fråga är om en skatt kan utgöra en expropriation enligt RF 2:18 och därmed berättiga den skattskyldige till en marknadsmässig kompensation. Två grunder kan konkretiseras som kan föranleda att en skatt bedöms som konfiskatorisk. Den ena är att skattesatsen är så hög att den i praktiken leder till att egendom indrages till det allmänna. Den andra är att skatten uttas så snävt att endast en begränsad grupp

[8] Holmberg & Stjernquist, Vår författning, s. 59, anför visserligen att de negativa opinionsfriheterna är mer strikt definierade än de positiva. Detta innebär dock inte med automatik att de måste ha ett snävare tillämpningsområde.

skattskyldiga, eller möjligen endast en skattskyldig, drabbas. Det är i första hand den senare av dessa grunder som kommit att diskuteras fram för allt i samband med den s.k. engångsskatten på livförsäkringsföretagens förmögenheter. Det finns dock ingen intern svensk rättspraxis där frågan har ställts på sin spets.

Även förhållandet mellan rätten till näringsfrihet enligt RF 2:20 och skattesystemet utmärks av att det är potentiellt problematiskt och av att praxis i princip saknas. Båda gemenskapsrätten och intern svensk rätt medför generella inskränkningar i näringsfriheten betingade av exempelvis säkerhetsmässiga eller miljömässiga skäl. Det synes dock vara en mer generell likabehandlingsprincip som avses med stadgandet i syfte att förhindra godtycklig särbehandling av enskilda företagare. Systemet med tilldelning av F-skattesedlar tenderar dock att inkräkta på näringsfriheten för det fall att det är svårt att få sådana inom vissa branscher, t.ex. inom bemanningsbranschen.

7.3 Tysk konstitutionell rätt

7.3.1 Bakgrund

I förhållande till den svenska regeringsformens begränsade inverkan på skattesystemet och rättslivet i stort spelar den tyska författningen vid ett första påseende en helt annan roll. Den tyska statsbildningen har kategoriserats som en "författningsstat". Utgångspunkten i denna ordning är en förhållandevis omfattande och detaljerad författning. Denna författning kompletteras med författningsdomstolen i sin roll som dess beskyddare och uttolkare. I likhet med den svenska regeringsformen innehåller den tyska GG ett särskilt kapitel med grundläggande fri- och rättigheter. De tyska grundrättigheterna är dock mer omfattande än den svenska rättighetskatalogen. Samtidigt har de även delvis en starkare status jämfört med motsvarande svenska regler, eftersom vissa grundrättigheter inte ens på sikt kan ändras utan förväntas förbli statiska. I likhet med den svenska rättighetskatalogen finns det dock svagare grundrättigheter, vilka kan inskränkas av det parlamentariska systemet.

Ett annan grundläggande drag i den tyska författningen är betoningen av den tyska staten som en förbundsstat med makt- och kompetensfördelning mellan förbund och delstater. Detta tar sig till uttryck bl.a. i ett tvåkammarsystem där en av kammarna, förbundsrådet, representerar delstaterna. En annan följd av det federala systemet är författningsdomstolens kompetens att lösa tvister mellan organ på olika nivåer. I praktiken har dock tvistlösningskompetensen fått en underordnad roll i domstolens

arbete och det är normkontrollen som har utgjort dess huvudsakliga arbetsuppgift. Tillsättningen av domare sker enligt ett säreget system där en del hämtas från de högsta domstolarna medan en del utses bland politiker och professorer. Avsikten att politiskt tillsatta ledamöter skulle utgöra en motvikt mot den professionella domarkadern synes ha förfelats då en stor del av domstolens ledamöter har akademisk bakgrund samtidigt som ledamöter med politisk bakgrund är få.

7.3.2 Formella regler som påverkar beskattningen

Som en följd av den förbundsstatliga ordningen är den tyska grundlagens reglering av kompetensfrågor rörande beskattning betydligt mer detaljerad än motsvarande regler i den svenska regeringsformen. Liknande förhållande gäller även budgetfrågor (art. 109–115 GG), även om det skall framhållas att regeringsformen är mer detaljerad i detta avseende än rörande skattefrågor.[9] De artiklar i GG som behandlar beskattning och budget brukar benämnas som "finansförfattningen". I artikel 104 a) GG fördelas ansvaret för de offentliga utgifterna. Artikel 105 GG är en kompetensregel för beskattningsområdet motsvarande RF 8:3 för svenskt vidkommande. Kompetensen för en viss skatteform fördelas mellan förbundsstaten eller delstaterna eller omfattas av den konkurrerande lagstiftningskompetensen, där delstaterna har rätt att lagstifta om förbundsstaten inte har utnyttjat sin kompetens. Det bör noteras att kommunerna överhuvudtaget inte har någon normgivningskompetens inom skatteområdet.

I den omfattande art. 106 GG fördelas skatteintäkterna från olika skatteformer mellan förbundsstaten, delstaterna och kommunerna. De viktigaste inkomstkällorna i form av inkomstskatt, bolagsskatt samt mervärdesskatt fördelas dock mellan förbundsstat och delstater enligt ett fastslaget schema. Både artikel 105 och 106 GG hänvisar till olika skatterättsliga klassificeringar av pålagor. I det praktiska rättslivet blir det således av vikt att definiera dessa klassificeringar.

I finansförfattningen regleras även den politiskt viktiga skatteutjämningen mellan olika delstater. Doktrinärt identifieras fem olika sorters skatteutjämning. Några av dessa inkomstutjämningar synes dock inte fråga om något annat än att skattemedel tillförs de områden där de genererats. Den i jämförelse med regeringsformen betydligt mer detaljerade grundlagsregleringen av möjligheter till skatteutjämningen har dock inte

[9] Utöver reglering i RF 9 kap. finns regler som påverkar budgetsidan bl.a. i RO 6:12. En motsatt uppfattning har Sterzel, Finansmakten – i konstitutionens centrum och periferi, s. 113, som anför att 8 kap. RF går längst i fråga om reglering, medan det nionde kapitlet reglerar minst.

förhindrat att lagstiftning på förbundsdagsnivå i flera fall kommit att underkännas av författningsdomstolen. Icke desto mindre bör det tyska regelverket tjäna som inspirationskälla i ej obetydlig grad för svensk del. Som påpekats ovan är avsaknaden av en grundlagsreglering av den kommunala skatteutjämningen en brist i den svenska regeringsformen.

Vidare regleras även kompetensen över uppbördsförfarandet grundlagsmässigt.[10] Kompetensfördelningen sammanfaller i huvuddrag med intäktsfördelningen enligt art. 106 GG.

Förutom ovan nämnda regler som specifikt avser skatter påverkas skatteområdet givetvis även av mer generellt verkande formella bestämmelser. Av central betydelse är rättsäkerhetsbegreppet, som kommer till uttryck i form av att den tyska förbundsrepublikens karaktär av rättsstat framhålls.

7.3.3 Materiella regler som påverkar beskattningen

I jämförelse med regeringsformens rättighetskatalog innehåller de tyska grundrättigheterna fler materiella regler som riktas mot ekonomiska frågor. Även andra grundrättigheter kan potentiellt påverka skatteområdet. I art. 1 stadgas om människovärdets okränkbarhet och i art. 2 om rätten till personlig frihet och livsutveckling. Båda artiklarna har åberopats som hinder för alltför betungande skatteregler. De grundrättigheter som oftast kommit att åberopas i skatterättsliga mål är dock likabehandlingsprincipen i art. 3, skyddet för äktenskap och familj i art. 6, rätten till yrkesfrihet i art. 12 samt egendomsskyddet i art. 14 GG.

Det har i äldre doktrin hävdats att grundrättigheterna inte berör skatteområdet.[11] Argument för detta skulle bl.a. vara att skatterna regleras självständigt i t.ex. art. 105 GG och att skatteintäkterna behövs för att fullfölja offentliga åligganden enligt grundlagen. Efter att författningsdomstolen vid ett flertal tillfällen underkänt skattelagar som stridande mot grundrättigheterna går det knappast att trovärdigt argumentera för en sådan uppfattning.

Som en materiell regel med påverkan på beskattningen framstår även socialstatsprincipen, oaktat att denna princip inte anses ha samma konstitutionella tyngd som grundrättigheterna.

[10] Art. 108 GG.

[11] Se Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, s. 74–75, för referenser.

7.4 Skatteförmågeprincipen i svensk rätt

7.4.1 Förmågeprincipen som lagstiftningsprincip

Det är knappast någon överdrift att påstå att flertalet moderna skattesystemet på ett rudimentärt sätt är utformade efter skatteförmågeprincipen. I första hand är det den objektiva nettoprincipen som utgör lagstiftningsnorm, dvs. den skattskyldige har avdragsrätt för kostnader förbundna med intäkternas förvärvande. Så är även fallet med det svenska inkomstskattesystemet, även om inslaget av nettobeskattning i inkomstslaget tjänst har minskat under senare år. I detta avseende har skatteförmågeprincipen fungerat som lagstiftarmotiv under större delen av 1900-talet. Under lång tid togs även hänsyn till den subjektiva skatteförmågan i tre typsituationer, nämligen vid nedsatt skatteförmåga, med hänsyn tagen till existensminimum eller vid folkpension. Denna hänsyn togs inledningsvis genom individuellt prövade nämndbeslut och sedermera genom schabloniserade lagregler. Sedan skattereformen har hänsyn till subjektiva förhållanden inte tagits i annan form än som ett starkt schabloniserat grundavdrag eller tidvis en särskild skattereduktion vid låga inkomster.

Avdrag för *väsentligen* nedsatt skatteförmåga kunde medges vid långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom eller andra närliggande situationer. En förutsättning för avdrag synes ha varit att den skattskyldige haft merkostnader p.g.a. dessa omständigheter. Endast en låg inkomst var inte tillräckligt för att berättiga till avdrag. Enligt RSV:s praxis var det i första hand handikappade och personer med kroniska sjukdomar som kunde komma ifråga för avdragen. Det synes även som om hänsynstagandet till eventuell förmögenhet har varit begränsat. Avdragsmöjligheten var begränsad genom ett maximibelopp.

Skyddet för existensminimum var tillämpligt vid nedsatt arbetsförmåga, långvarig arbetslöshet, stor försörjningsbörda eller liknande. Till skillnad från avdragen för väsentligen nedsatt arbetsförmåga, vilka baserades på de merkostnader den skattskyldige haft, räknades avdraget till skydd för existensminimum efter schablonbelopp, knutna till konsumentprisindex. Det subjektiva inslaget i beräkningen fick då störst betydelse i form av fastställande av den skattskyldiges inkomst. Hänsyn togs även till skattefria inkomster som t.ex. socialbidrag.

Avdragsmöjligheten vid folkpension förutsatte inga särskilda omständigheter utan kunde utnyttjas i normalfallet. Folkpensionsavdraget framstår således mer som ett schablonavdrag än som ett subjektivt beräknat avdrag. Det kunde dock komma att jämkas vid högre inkomster eller förekomsten av förmögenhet. Trots den förhållandevis enkla utformningen av avdraget ledde det därför i praktiken till tillämpningssvårigheter.

Som konstaterats i studien uppvisade avdragsmöjligheterna endast en

begränsad koppling till skatteförmågeprincipen. Eftersom folkpensionsavdraget i huvudsak framstår som ett schablonavdrag som i praktiken inte hade något större samband med den subjektiva skatteförmågan är det i första hand de två andra avdragsmöjligheterna som är av intresse att undersöka. En skiljelinje gick mellan avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga och som skydd för existensminimum. De förra synes ha förutsatt extra kostnader för den skattskyldige, medan de senare aktualiserades vid en ovanligt låg inkomst. Som uppmärksammats i studien medgav ingen av avdragsmöjligheterna en total följsamhet mot den egentliga skatteförmågan. Ifråga om avdrag för nedsatt skatteförmåga begränsades dessa till ett maximibelopp även om de faktiska kostnaderna varit högre.

Avdragen för tryggande av existensminimum synes ha varit bättre avpassade till den faktiska skatteförmågan. Visserligen styrdes avdragsrätten av schablonbelopp, men dessa tillämpades inte när de gav materiellt felaktiga resultat. Som exempel anfördes i anvisningarna till KL att om den skattskyldige hade utgifter för underhåll av make och barn han inte levt med under beskattningsåret kunde existensminimum beräknas högre än normalbeloppen. Med en tillräckligt noggrann prövning i det enskilda fallet borde ett tryggande av existensminimum kunna uppnås. Emellertid uteslöt förekomsten av tillgångar i princip avdrag för existensminimum. Sedan det i rättspraxis, visserligen endast på kammarrättsnivå, fastslagits att avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga inte påverkades av den skattskyldiges förmögenhet finns det anledning att fråga sig om denna skillnad varit endast av praktisk eller möjligen av mer principiell natur. En möjlig förklaring kan givetvis vara att det inte fanns något uttryckligt lagstöd för att förmögenhet skulle beaktas vid beräkning av avdrag. Kammarrätten hänvisade emellertid till att det inte kunde "anses rimligt att låta förmögenheten utgöra hinder för extra avdrag". Det synes således vara fråga om en lämplighetsbedömning och inte en legalitetsfråga enligt rättens mening. En praktisk förklaring skulle kunna vara att avdragsmöjligheten syftade till att kompensera extra kostnader orsakade av t.ex. sjukdom och att det med denna bakgrund inte var rimligt att den skattskyldige tvingas använda sin förmögenhet för att täcka dessa extra kostnader. Avdragen till skydd för existensminimum riktade sig mot den situationen att den skattskyldige av någon anledning hade en ovanligt låg inkomst. I en sådan situation kan det framstå som rimligt att en del av sparkapitalet får kompensera den uteblivna inkomsten, särskilt som avdragsmöjligheten stod öppen även för den som p.g.a. arbetsskygghet hade låg inkomst.

Men den olikartade bedömningen av förhållandevis lika fall kan även uppfattas som om olika teoretiska inkomstbegrepp lagts till grund för avdragen, vilket leder till att skatteförmågan uppfattas på olika sätt. Kammarrättens ställningstagande tyder på influenser av ett snävt inkomst-

begrepp som exkluderar sparande. Kommunalskattelagens stadgande som förutsatte att förmögenhet beaktades vid fastställande av existensminimum synes bygga på ett bredare inkomstbegrepp. Tankarna går till Kaldors välkända exempel med den fattige tiggaren och den stenrike maharadjan.[12] I termer av skatteförmåga ger Kammarrättens dom intrycket av en lika offer princip, baserad på ett horisontellt rättvisebegrepp. Lagregleringen rörande skyddet för existensminimum ger mer intrycket av att vara utformad efter en vertikal rättviseprincip och minsta offerprincipen.

7.4.2 Förmågeprincipen i rättstillämpningen

I rättspraxis finns flera exempel på inkomster som inte beskattas. En av de mer uppmärksammade är ackordsvinster. I äldre doktrin har alternativa motiv för skattefriheten lämnats. Numera synes skattefriheten dock i allmänhet motiveras med skatteförmågeprincipen. Här är det frågan om en förmåga i dess mest rudimentära form, dvs. betalningsförmåga. Det är diskutabelt hur skattefriheten för ackordsvinster förhåller sig till de grundläggande rättvisekriterierna. Ett företag som genomgår ett ackordsförfarande befinner sig inte i samma situation som ett företag med god ekonomi, så det horisontella rättvisekriteriet är inget argument för skattefrihet för ackordsvinster. Det vertikala rättviseperspektivet och önskemålet om inkomstutjämning mellan fysiska personer tar sin utgångspunkt i olika utgångslägen för personer ifråga om klass, utbildning, färdigheter m.m. En ackordsuppgörelse är en följd av dålig ekonomisk utveckling eller dålig företagsledning och det är svårt att se några tyngre etiska skäl för att ett företag som genomgår en ackordsuppgörelse skall beläggas med lägre skatt än ett mer framgångsrikt. Möjligen bör skattefriheten för ackordsvinster såsom Mutén har argumenterat för mer ses mot en praktisk bakgrund av att en beskattning av ackordet stjälper rekonstruktionen av företaget. Även hänsyn till de anställda kan tala för skattefria ackord.

Inkomster från brott har i praxis oftast bedömts vara skattefri. Sådana inkomster skall enligt straffrättsliga regler förverkas enligt brottsbalken, vilket medför att det inte kvarstår någon inkomst som kan ge skatteförmåga. Även här är det således fråga om skatteförmåga i meningen betalningsförmåga. Precis som ifråga om ackordsvinsterna är det svårt att motivera skattefriheten med hänvisning till horisontella eller vertikala rättvisebegrepp.

Skadestånd som inte har samband med näringsverksamhet eller tjänst är skattebefriade enligt ett uttryckligt lagstöd. Grunden för detta är att skadeståndet utgör ersättning för egendom som gått förlorad. Även ideella

[12] Jfr Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 34.

skadestånd har i praxis bedömts som skattefria, oaktat att dessa rimligen måste medföra skatteförmåga. Grunden för denna skattefrihet utgörs då av att skadeståndens svårligen kan placeras in under något av de tre inkomstslagen. Ideella skadestånd som härrör från en anställning är dock skattepliktiga. Detta leder till en ganska godtycklig gränsdragning av skatteplikten då ett skadestånd till följd av felaktigheter begångna i samband med ett anställningsförfarande inte är skattepliktigt.

Vidare har vissa offentligrättsliga ersättningar i praxis bedömts som skattefria. Även här har bedömningen hamnat ganska nära vad som gällt för ersättningar för sakskada. Ersättningar till mottagare som bedriver näringsverksamhet har beskattats i detta inkomstslag. Om mottagaren av ersättningen inte har bedrivit näringsverksamhet har ersättningen varit skattefri. Även här har Regeringsrätten hänvisat till ett källteoretiskt resonemang.

Av Sipano II-målet (RÅ 2004 ref 1) synes följa att skatteförmågeprincipen inte har någon ställning som generell tolkningsprincip i svensk skatterätt. Med ändring av äldre praxis fastslog Regeringsrätten att utdelningsbeskattning inte kunde underlåtas utan uttryckligt lagstöd, trots att någon skatteförmåga inte uppstod i samband med en underprisöverlåtelse.

Sammanfattningsvis kan sägas att skatteförmågeprincipen utan lagstöd indirekt kommer till sparsam tillämpning i rättspraxis.[13] I första hand kan då skatteförmåga jämställas med betalningsförmåga. Denna uttolkning av skatteförmågeprincipen synes grundas mest på praktiska skäl och i mindre utsträckning på horisontella eller vertikala rättvisekriterier. Som exempel på detta kan nämnas skattefriheten för inkomster från brott, där det knappast är rimligt att jämföra vertikalt med en person som har högre skatteförmåga till följd av hederliga inkomster.

Det bör noteras att Regeringsrätten inte uttryckligen hänvisar till skatteförmågeprincipen i sina avgöranden. I ett fåtal fall rörande underprisöverlåtelser finns motiveringar från Skatterättsnämnden eller dess minoritet med innebörden att någon vinst som medför ökad skatteförmåga inte uppstår i dessa fall.[14]

[13] Påhlsson argumenterar för en ökad användning av skatteförmågeprincipen som tolkningsprincip i oklara fall, se Påhlsson, Inledning till skatterätten, s. 99–101. Ett användningsområde skulle då kunna vara gränsdragningen mellan avdragsgilla kostnader och personliga levnadskostnader.

[14] Se RÅ 1992 not 240, RÅ 1992 not 241.

7.5 Skatteförmågeprincipen i tysk rätt

7.5.1 Förmågeprincipen i doktrinen

I följande avsnitt undersöks inledningsvis hur skatteförmågeprincipen har uttolkats av doktrinen. Längre fram följer en sammanfattande analys baserad på vad som framkommit i den tidigare framställningen.

Både av rättspraxis och av doktrinen framgår det klart att finansvetenskapen inte kan leverera en entydig konkretisering av skatteförmågeprincipen.[15] Det går inte heller ur nyare rättspraxis att vaska fram en entydig definition av principen.

Skatter måste utformas med hänsyn tagen till två faktorer. Den ena utgörs av fördelningen av skattebördan medan den andra består av de syften som ligger bakom den aktuella skatten i form av t.ex. inkomstutjämning, miljö- eller hälsomässiga mål.[16] För tysk del omfattas givetvis båda dessa funktioner av kravet på författningsmässighet. Det är bara ifråga om den första funktionen som skatteförmågeprincipen kan spela en roll. Utformningen av skatternas styrande effekter kan aldrig låta sig ledas av skatteförmågeprincipen. Skatternas styrande effekter måste givetvis dock vara förenliga med grundrättigheterna.

Författningsdomstolen hänvisar både till vertikal och till horisontell rättvisa i sina avgöranden.[17] Lagstiftarens breda skön medför emellertid stora möjligheter till skatterättsliga typiseringar och schablonlösningar. Skyddet för privatsfären talar för en typisering av skatteregler.[18] Den subjektiva värdeläran, dvs. vad som återspeglas i de proportionella och marginella offerprinciperna, saknar betydelse för den rättsliga skatteförmågeprincipens kärna.[19] Istället är det den skattskyldiges betalningsförmåga som är av betydelse.

Att uppställa en korrekt fördelning av skattebördan låter sig emellertid inte göras utan att hänsyn tas till socialrättsliga transfereringar. Den egentliga ekonomiska effekten kan inte uppskattas utan hänsyn tagen till det återflöde som sker från välfärdssystemen. Som påvisats togs begränsad sådan hänsyn i det svenska skattesystemet under den tid då särskilda avdrag medgavs för nedsatt skatteförmåga. Numera finns ingen uttrycklig koppling mellan skattesystemet och socialrätten i Sverige. I tysk rätt har de socialrättsliga systemen och ersättningsnivåerna setts som en mått-

[15] Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, s. 50.
[16] Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, s. 83.
[17] Ett exempel är BVerfGE 82, 60, 89. Jfr diskussionen i avs. 2.2.3 om vertikal och horisontell rättvisa.
[18] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 39.
[19] Schemmel, Kinderfreibetrag und Grundgesetz, s. 33. De proportionella och marginella offerprinciperna beskrivs i avs. 2.2.2.

stock som skatterättsligt måste upprätthållas.[20] Skatteförmågeprincipens bristande räckvidd påvisas dock genom att den inte medger något stöd för den enskilde motsvarande sociala transfereringar när den skattepliktiga inkomsten är låg eller obefintlig.[21]

För tysk del framstår skatteförmågeprincipen som mer än enbart ett argumentationshjälpmedel på den politiska arenan.[22] Principen måste sålunda konkretiseras med ett innehåll. Den ger inget entydigt besked ifråga om vilka pålagor skattesystemet skall baseras på. Även om indirekta skatter inte kan beräknas efter den personliga skatteförmågan är de inte förbjudna att utta.[23]

Författningsdomstolen har kopplat likabehandlingsprincipen till skatteförmågan. Detta är ett utslag av grundlagens frihetsprincip och ett hänsynstagande till att människor som individer är olika och har olika förutsättningar. Likabehandlingsprincipen skall uppfattas så att var och en skall bidra med en del av sin inkomst, förmögenhet och köpkraft för att finansiera det allmännas behov.[24] Lagstiftaren har ändock ett omfattande utrymme att utforma skattelagstiftningen efter eget skön. Detta utrymme minskar emellertid ju mer en pålaga drabbar en enskild fysisk person.[25]

Skatteförmågeprincipen ger dock i sig inget axiomatiskt svar på vilka indikatorer på skatteförmåga som skall beaktas.[26] Lang anför att det internationellt sett tycks finnas en uppfattning att inkomst, förmögenhet och konsumtion är sådana indikatorer. Eftersom varje skatt principiellt sett kan belasta samtliga dessa indikatorer måste emellertid en bedömning göras vid den tidpunkt då skatten tas ut. Lang hänvisar i detta avseende dock i första hand till inkomstbegreppets utveckling inom nationalekonomin och till en beskattning knuten till konsumtionstidpunkten.[27] Den rättsliga skatteförmågeprincipens frigörelse från de traditionella nationalekonomiska föreställningarna blir med ett sådant synsätt tämligen begränsad. Principen framstår då som ett tomt skal som måste fyllas med ett nationalekonomiskt innehåll.

[20] Se avs. 6.3.1–6.3.2.
[21] Jfr Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, s. 103.
[22] Jfr Gunnarsson, Skatterättvisa, s. 124, Mattsson, Skattepolitik, s. 38.
[23] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 25.
[24] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 33.
[25] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 35. Jfr Åhman, Egendomsskyddet, s. 354, som anser att Europadomstolen bör bedöma åtgärder som ingriper i en privatpersons förhållanden strängare än om det varit en juridisk person. Moëll, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, s. 217, anför att det knappast går att ge ett allmängiltigt svar på frågan om det har någon betydelse mot vem ett beslut riktas.
[26] Lang, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitprinzips, s. 326.
[27] Lang, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitprinzips, s. 334–335.

Den konkreta måttstocken för skatteförmåga är den disponibla inkomsten.[28] Detta leder då till att den subjektiva nettoprincipen måste ses som utgångspunkt för beskattningen. Skatteförmågeprincipen kan ses som en konkretisering av proportionalitetsprincipen och grundlagens egendomsskydd. Begränsningen av beskattningen till den disponibla inkomsten medför nämligen att beskattningen inte oproportionellt kan inkräkta på skattebetalarens personliga inkomster till den del de behövs för att täcka existensminimum.

7.5.2 Förmågeprincipens praktiska betydelse

Skatteförmågeprincipen har inget uttryckligt stöd i den tyska grundlagen. Det är istället i författningsdomstolens praxis som principens betydelse har fastslagits. Skatteförmågeprincipens konstitutionella ställning är dock ingen invention av domstolen. Principen var grundlagsfäst under Weimarepoken.[29] Den kan sägas vara fast förankrad i tysk skatterättslig tradition och har vidare av tradition kopplats till den organiska statsteorin som tidigare varit förhärskande i Tyskland.

Skatteförmågeprincipen har som visats ovan tilldragit sig stor uppmärksamhet i tysk skatterättslig doktrin. De i studien redovisade källorna utgör endast en mindre del av det som skrivits om principen. Det måste dock framhållas att den rättsvetenskapliga doktrinens starkare och självständigare ställning jämfört med den svenska är både på gott och ont. Delar av det som skrivits om principen framstår som argumenterande utan självklart stöd i författningsdomstolens praxis. Det står tämligen klart att doktrinen tillmäter förmågeprincipen betydligt större betydelse än vad som följer av rättspraxis. Samtidigt finns det röster som betecknat diskursen kring skatteförmågeprincipen som överdriven.

Skatteförmågeprincipen har i rättspraxis kommit att få störst betydelse rörande skyddet för existensminimum och för familjebeskattningen. Dessa skatterättsliga problemområden är kopplade till andra rättsområden, i första hand socialrätt. Särskilt familjebeskattningen färgas av systemet med sambeskattning och en mer ålderdomlig försörjningsstruktur än den svenska.[30] Kanske är det just inom dessa områden som den subjektiva nettoprincipen kommer till tydligast uttryck och detta är då orsaken till att dessa områden varit så uppmärksammade i domstolens praxis.

Som påvisats i studien tycks följsamheten mot den objektiva nettoprincipen till viss del vara begränsad inkomstskatterättsligt. Principens

[28] Schemmel, Kinderfreibetrag und Grundgesetz, s. 15.

[29] Art. 134, Weimarer Reichsverfassung.

[30] Gunnarsson, Fördelningen av skatter och sociala förmåner, s. 84, framhåller att individbaserad beskattning utgör en jämställdhetsprincip.

räckvidd inskränks både genom begränsningar av rätten till att kvitta underskott mot överskott mellan olika inkomstslag och genom begränsningar i avdragsrätten för enskilda kostnader.

Skatteförmågeprincipen ger inte heller något svar på frågan om inkomstbeskattningen skall utformas progressivt eller proportionellt. Medan principen tidigare setts som ett argument för progressiv skatt anförs numera grundlagens likabehandlingsprincip som talande för en proportionell skatt. Som exempel på skatteförmågeprincipens otydliga innehåll kan ges det faktum att den tilltänkte finansministern i en framtida CDU-regering och tillika en av principens starkaste förespråkare under valrörelsen år 2005 propagerade för en övergång till en platt skatt på 25 % i samtliga inkomstslag utan att detta ansågs möta några konstitutionella hinder.[31] I kombination med grundavdraget skulle ändå en viss progression upprätthållas.

Medan författningsdomstolens praxis varit betydelsefull för delar av det personliga inkomstskattesystemet synes den knappast ha haft någon större påverkan på företagsbeskattningen. Tvärtom har domstolen fastslagit att den i svenska ögon underliga näringsskatten är grundlagsenlig trots att den snarast har karaktären av en objektsskatt på företag.

Störst uppmärksamhet har förmodligen domstolens domar rörande förmögenhets- samt arvs- och gåvoskatt tilldragit sig. Den egentliga rättsfrågan i dessa avgörande var inte särskilt kontroversiell. Domstolen underkände en taxering baserad på föråldrade uppgifter. De politiska implikationerna blev då kraftiga när domarna kom att leda till att förmögenhetsskatten avvecklades. Det bör dock uppmärksammas att avskaffandet av förmögenhetsskatten var ett politiskt beslut, möjligen påskyndat av en snäv tidsfrist i domen, medan förmögenhetsskatten som skatteform inte underkändes av domstolen.

I förmögenhetsskatteavgörandet introducerar domstolen en hälftendelningsprincip. Principen utgör en konstitutionell grund för ett högsta tillåtna skattetak. Bakgrunden till hälftendelningsprincipens framkomst har sagts stå att finna i reaktionen mot ett ständigt ökande skattetryck som startat i åttiotalets USA och Storbritannien och som för svensk del återspeglas i den stora skattereformen i början av nittiotalet.[32] Under den period då Paul Kirchhof var domare i författningsdomstolen genomgick den i skatterättsligt avseende en mer aktivistisk fas än den gjort tidigare under dess verksamhetstid.[33] Det har anförts att Kirchhof genomförde de

[31] En utförlig beskrivning av sitt förslag till platt skatt gav Paul Kirchhof i DStR 2003, bihäfte 5 i häfte 37, s. 1–16.

[32] Jfr Butzer, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, s. 17–18.

[33] Jfr Lang, Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitprinzips, s. 323.

tankar om skatteförmågeprincipen som hans lärare Klaus Vogel tidigare formulerat.[34]

Det är dock omdiskuterat både hur principen skall uttolkas och hur brett tillämpningsområde den har. Det torde stå helt klart att hälftendelningsprincipen inte gärna kan omfatta alla skatter som belastar en inkomst, dvs. direkta inkomstskatter, indirekta konsumtionsskatter samt efter förmögenhetsskattens avskaffande arvs- eller gåvoskatt. Även med beaktande av att skattesatserna är lägre i Tyskland än i Sverige bör en sammanlagd skattebelastning avsevärt överstiga 50 %. Diskussioner i doktrinen indikerar emellertid att alla dessa tre skatteformer skall beaktas. Det synes emellertid inte finnas någon praxis där ett sådant beaktande verkligen har skett. Tvärtom har BFH funnit att en kombination av inkomstskatt och näringsskatt på 60 % inte var författningsvidrig.[35] Vidare uppgår enbart arvskattesatsen i den minst förmånliga skatteklassen till 50 % som mest.[36] Den särskilda kasinoskatten uppgår till 80 % av överskottet från spelverksamheten.[37] Hälftendelningsprincipen synes således få sin huvudsakliga betydelse som begränsning av skattesatsen eller progressionen för en enskild skatteform.

Förmågeprincipens inverkan på de indirekta skatterna är begränsat. Belastning av konsumtion kan ses som ett sätt att ta skatteförmågan i anspråk. Indirekta skatter är dock ett tämligen trubbigt instrument för att mäta skatteförmåga. Det har i doktrinen ifrågasatts om skatteförmågeprincipen överhuvudtaget är tillämplig på indirekta skatter. Författningsdomstolen har dock utgått från att dessa skatter kan utformas efter förmågeprincipen. Det synes knappast finnas några belägg för att konstitutionell praxis påverkat utformningen av mervärdesskatten, vilken ju till större delen är låst vid det gemenskapsrättsliga regelverket.

Till skillnad från de direkta skatterna som tar den skattskyldiges skatteförmåga i anspråk baseras de indirekta skatterna på den förmodade efterfråge- eller konsumtionsförmågan. Enligt Kirchhof uppfyller de indirekta skatterna kraven på formell likabehandling.[38] Inslaget av indirekt beskattning i skattesystemet kan dock inte bli för stort, eftersom det saknas möjligheter att ta subjektiva hänsyn.

Generellt kan sägas att det tyska skattesystemet knappast ger något intryck av att vara enklare eller mer lättöverskådligt för en skattskyldig än vad det svenska är. Skatteförmågeprincipens inflytande på utformningen

[34] Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 120.
[35] BFH BStBl. 1999, 771.
[36] ErbStG § 19. Det skall visserligen framhållas att denna skattesats endast är aktuell vid arv på mer än 25 565 000 €.
[37] Jfr Tipke & Lang, Steuerrecht, s. 201–202.
[38] Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, s. 26.

av skattesystemet har inte lett till någon förenkling av systemet. Tvärtom har principen ansetts stå i motsatsställning till förenklingar och schabloniseringar. Systemet innehåller också skattelättnader och undantag till den grad att dessa har kommit att betecknas som huvudregler i doktrinen.[39] Vidare har det hävdats att den huvudsakliga orsaken till de skattskyldigas efterlevnad av skattereglerna grundas på rädslan för lagföring för skattebrott.[40]

7.6 Avslutande synpunkter

För svenskt vidkommande har grundlagarna hittills haft ett begränsat inflytande över skatterätten och skattesystemets utformning. Den svenska grundlagen saknar i det närmaste ett materiellt innehåll som kan påverka utformningen av enskilda skatter. De regler i regeringsformen som har haft betydelse inom skatteområdet är av rent formell karaktär. Legalitetsprincipen fastslår den parlamentariska beskattningsmakten och utesluter normbildning på lägre nivå än riksdagen. Som en särskilt reglerad komponent av legalitetsprincipen framstår förbudet mot retroaktiv skattelag till nackdel för den enskilde. Den praktiska effekten av förbudet är dock begränsad, eftersom retroaktivitetsbedömningen görs med utgångspunkt i tidpunkten för skattskyldighetens inträde och inte när de aktuella transaktionerna beslutades eller avtalades. Vidare är det inte alltid självklart vad som skall anses vara till nackdel för den skattskyldige. Exempelvis kan det mervärdesskatterättsligt ses som en fördel att registreras som skattskyldig.[41]

Det saknas i regeringsformen en uttrycklig likabehandlingsprincip på ett lagstiftarplan på samma sätt som den i RF 1:9 stadgade principen om allas likhet inför lagen, vilken är tillämplig på domstolars och förvaltningsmyndigheters verksamheter. Även om en likabehandlingsprincip på lagstiftarnivå aldrig kan bli så fundamental att den inte lämnar ett stort spelrum åt lagstiftaren bör avsaknaden av en sådan princip i regeringsformen ses som en brist.[42]

Ytterligare två andra konstitutionella brister har identifierats i studien. Kommunernas beskattningsrätt fastslås i regeringsformen, men är i prak-

[39] Kube, Palm, Intertax 2003, vol. 31, s. 12.

[40] Se Rädler, General Description: Germany, s. 65.

[41] Se t.ex. SRN:s förhandsbesked 2004-03-11 angående skattskyldighet för en ideell förening.

[42] Den nuvarande utformningen av förmögenhetsskatten med en tämligen krackelerad skattebas kan ses som exempel ett regelverk som ter sig svårförenligt med en sådan princip.

tiken ytterst begränsad. En utökad kommunal beskattningsrätt alternativt ett klargörande av att den kommunala kompetensen endast rör skattesatsens nivå vore önskvärt. Som exempel på en sådan utökning kan nämnas rätten för kommunen att själv fatta beslut om t.ex. trängselskatter liknande den som i statlig regi uttagits i Stockholm. En annan brist är att möjligheten till kommunal skatteutjämning inte regleras överhuvudtaget i regeringsformen, vilket har lett till inflammerade debatter kring skatteutjämningens grundlagsenlighet.[43]

Vidare kan ett konstitutionellt tydliggörande av skattebegreppet motverka sådan bristande systemkoherens som exempelvis avdragsförbudet för trängselskatten medför.[44] Även gränsdragningen mellan skatter och offentligrättsliga tvångsavgifter kan behöva förtydligas.

Den tyska författningsdomstolens grad av aktivism inom skatteområdet har varierat under åren.[45] Efter att ha fastslagit skatteförmågeprincipens betydelse 1957 följde en period med ganska låg aktivism från domstolens sida. I början av sjuttiotalet ändrade domstolen sin praxis rörande familjeunderhåll, vilket ökade graden av aktivism något. Under slutet av åttiotalet inleddes den mest aktiva fasen i domstolens verksamhet då Paul Kirchhof var verksam i domstolen. Till denna fas kan de uppmärksammade domarna om förmögenhets- samt arvs- och gåvoskatterna hänföras. Efter Kirchhofs period som domare kan möjligen domstolen ha gått in i en mer återhållsam roll. Så sent som 2004 underkändes dock kapitalvinstbeskattningen på aktier som stridande mot likhetsprincipen i art. 3 GG.[46]

Författningsdomstolens hantering av skattemål påvisar ett karakteristiskt drag som utmärker domstolar som har att ta ställning till politiskt känsliga frågor. De enskilda domarnas värderingar kan få långtgående följder för samhällslivet i stort. Detta är givetvis inget unikt för den tyska författningsdomstolen. Att domstolar av olika anledningar kan växla mellan aktivistiska och mindre aktivistiska perioder är väl känt från t.ex. den amerikanska högsta domstolens och EG-domstolens verksamheter. Generella drag i författningsdomstolens karakteristika ligger emellertid utanför ramen för den föreliggande studien.

Om det med bortseende av förekomsten av mer eller mindre aktivistiska epoker i författningsdomstolens verksamhet kan accepteras att domstolen har ett potentiellt inflytande på tysk skatterätt som inte har någon motsvarighet i svensk rätt bortsett från EG-domstolens praxis infinner sig

[43] Jfr Algotsson, Äganderätt och demokrati, s. 135–136, som rent generellt efterlyser en klar och tydlig grundlag.
[44] Jfr Olsson, SvSkT 2004, s. 212–216.
[45] Se Vogel & Waldhoff, Germany, s. 90–91.
[46] BVerfGE 110, 94.

då frågeställningen; hur återspeglas detta inflytande i den tyska skatterätten?

Det skall inte i någon utsträckning förminskas att några av de mest uppmärksammade avgörandena från författningsdomstolen fått omfattande statsfinansiella konsekvenser. Värdet av en författningsdomstol som skulle rygga för att underkänna en konstitutionellt felaktig lagstiftning av rent statsfinansiella skäl är givetvis högst begränsat. Samtidigt brukar lagstiftaren ges en tidsfrist att ändra den underkända lagstiftningen.[47]

Den sammantagna bedömningen måste ändock bli att domstolens praxis endast har haft en begränsad betydelse för utformningen av skattesystemet som sådant.[48] Som domstolen gång efter gång har påpekat har lagstiftaren ett brett skön att utforma skattelagstiftningen så länge den håller sig inom de konstitutionella ramarna.

Rättspraxis från författningsdomstolen tycks knappast heller i någon större utsträckning medverkat till att gentemot medborgarna legitimera skatterätten. Det har anmärkts i doktrinen att de två mest kännetecknande dragen hos det tyska skattesystemet är dess progressivitet och dess komplexitet.[49] Den sistnämnda egenskapen är avhängig olika skattelättnader avsedda att uppfylla ett flertal politiska mål. Som ovan nämnts har det framhållits att Tyskland har ett extremt högt antal skattebrottsutredningar och att det tycks vara risken för brottsutredning som får det komplicerade systemet att fungera.[50]

Vidare kan det sägas att domstolens tolkningsutrymme och möjligheter till juridisk aktivism sammanhänger med grundlagsbestämmelsernas utformning. Således har domstolen ett ganska brett utrymme att tolka de ganska vagt formulerade grundrättigheterna, medan de betydligt mer detaljerade intäktsfördelnings- och skatteutjämningsnormerna i finansförfattningen ger domstolen ett betydligt mindre spelrum.

Det ligger utanför ramen för denna studie att propagera för att författningsprövning framdeles skall utföras på ett visst sätt i Sverige, exempelvis genom inrättandet av en författningsdomstol eller genom en renodling av något av de nuvarande prejudikatsinstansernas arbetsområden. Ett ökat inslag av författningsprövning i svensk skatterätt behöver dock inte innebära att domstolar får ett utökat politiskt inflytande i någon större ut-

[47] Exempelvis påfordrade domstolen att de brister i skyddet för existensminimum som konstaterades i 1992 års uppmärksammade dom skulle ha åtgärdats senast inför 1996 års beskattningsår.

[48] Detta oaktat att domstolens verksamhet har haft mycket stor betydelse inom andra områden t.ex. för att främja jämställdhet mellan könen.

[49] Van den Hauwe, EJLE 1998, s. 267.

[50] Rädler, Germany, s. 85. Avsaknaden av möjligheten att belägga en skattskyldig med skattetillägg framhålles som en orsak till de många brottsutredningarna.

sträckning.[51] Den begränsade påverkan som den tyska författningsdomstolens verksamhet haft på det tyska skattesystemet kan ses som en indikation på detta. Det torde vara odiskutabelt att EG-domstolens dömande både ifråga om primär- och sekundärrätt inverkar på medlemsländernas skattesystem i betydligt högre utsträckning.

Det skulle således kunna hävdas att studiens resultat skulle kunna användas som argument både för och emot en mer omfattande författningsprövning i den svenska skatterätten. Ett argument för mer författningsprövning skulle kunna vara att det inte föreligger någon större risk för att domstolar skulle få något mer omfattande inflytande över den politiska utformningen av skattesystemet. Emot tanken på en utökad författningsprövning kan då anföras att den tyska författningsdomstolen inte i någon större utsträckning tycks ha medverkat till att legitimera skattesystemet eller göra det mer lättillgängligt. Det kan dock aldrig vara domstolsväsendets uppgift att på ett bredare plan legitimera skattesystemet eller någon annan genom politiska beslut tillkommen del av rättssystemet. Istället spelar författningsprövningen den viktiga rollen som ett rättsmedel för den enskilde.

Författningsprövningen borde i ett väl fungerande rättssystem anta rollen som regulator och yttersta spärr i extrema undantagsfall. En förutsättning för detta torde vara en för svensk del betydligt mer omfattande grundlag som, utan att vara detaljfixerad, ger vägledning i frågor som i princip inte regleras i den nuvarande regeringsformen. Den tyska grundlagens jämförelsevis noggranna reglering av möjligheterna till geografisk inkomstutjämning kan i detta avseende ses som en förebild. Det är dock angeläget att framhålla att behovet av en varsam författningsprövning knappast kan vara större inom skatterättens område än inom någon annan juridisk disciplin.

Den avgörande skillnaden mellan skatteförmågeprincipens inflytande i Sverige och Tyskland ligger i hänsynstagandet till subjektiva faktorer hos den skattskyldige. Det är i praktiken givetvis oerhört svårt att beakta den subjektiva skatteförmågan i det enskilda fallet. Både i de numera avskaffade reglerna i kommunalskattelagen om hänsynstagande till nedsatt skatteförmåga och i den tyska inkomstskattelagen har detta problem lösts genom ett stort mått av schablonisering. Tendensen synes således vara att ett skattesystem som utformas efter den subjektiva skatteförmågeprincipen också kommer att delvis baseras på schablonlösningar. Oaktat detta förhållande måste bristen på subjektivt hänsynstagande i svensk skatterätt ses som problematisk. Denna brist kan ses som ett utflöde av en

[51] Jfr Peczenik, Lagstiftningen, domstolarna, rättsmedvetandet och rättsvetenskapen, s. 10.

avsaknad av en grundlagsfäst likabehandlingsprincip på lagstiftarnivå. Samtidigt talar faktorer mot en ökad tillämpning av skatteförmågeprincipen som tolkningsprincip. Det är framför allt svårigheterna att ge principen ett bestämt innehåll som talar emot en ökad användning av den. Vidare ter sig skatteförmågeprincipen knappast som en lämplig tolkningsprincip för flera skatteformer. Även om det kan hävdas att t.ex. de indirekta skatterna tar skatteförmåga i anspråk är det inte de skattskyldigas förmåga det är frågan om.

Till sist lämnas några ord om skatteförmågeprincipens framtid. I studien har utgångspunkten varit att skatteförmågeprincipen i någon form går att tillämpa praktiskt och att det är ett politiskt eller möjligen juridiskt val om den skall användas på en lagstiftar- och/eller rättstillämparnivå. Det går givetvis inte att bortse ifrån att detta inte är en självklarhet. I doktrinen har framförallt två faktorer framhållits som kan ifrågasätta den framtida användningen av principen.[52] Den förändrade ålderssammansättningen i flertalet europeiska länder medför en allt större andel av äldre medborgare som skall försörjas av en allt mindre grupp av yrkesverksamma personer. Det är emellertid svårt att lösa försörjningsproblemet genom höjda skatter. Finansieringen av välfärden kan istället komma att lösas med avgifter eller intressebaserad beskattning. Vidare talar den ökade internationaliseringen och rörligheten, skattekonkurrensen mellan stater samt trenden mot "platta" skatter med minskade avdragsmöjligheter i många länder mot möjligheterna att upprätthålla skatteförmågeprincipen på en lagstiftarnivå.

[52] de Mooij & Stevens, EC Tax Review 2005, s. 9 och framåt.

Källförteckning

Om inte annat anges har hänvisningar till litteratur gjorts på följande sätt:

Böcker	Författarens efternamn och titel
Uppsatser i antologier	Författarens efternamn och uppsatsens titel
Uppsatser i tidskrifter	Författarens efternamn, publikation samt årgång

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1920:191 med förslag till kommunalskattelag.
Prop. 1973:90 med förslag till ny regeringsform och riksdagsordning, m.m.
Prop. 1975/76:209 om utvidgning av regeringsformens rättighetsregler.
Prop. 1978/79:195 om förstärkt rättighetsskydd.
Prop. 1983/84:50 om löntagarfonder.
Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.
Prop. 1994/95:213 Ändringar av vissa förfaranderegler m.m. för punktskatter.
Prop. 1997/98:48 Ändringar i livsmedelslagen m.fl. lagar.
Prop. 1997/98:64 Lag om kameraövervakning.
Prop. 1998/99:38 Staten och trossamfunden – begravningsverksamheten, kulturminnena, personalen, avgiftsbetalningen, m.m.
Prop. 2001/02:45 Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m.

Utskottsbetänkanden och utlåtanden

Andra särskilda utskottets utlåtande i anledning av proposition (1920 nr 191) med förslag till kommunalskattelag.
SkU 1976/77:45 med anledning av motioner om mervärdeskatt.
SkU 1980/81:44 om ekonomisk-politiska åtgärder (prop. 1980/81: 118).
SkU 1983/84:47 Skatteutskottets betänkande om avgifter på gödsel- och bekämpningsmedel.

Statens offentliga utredningar

SOU 1952:45 Bestämmelser och praxis rörande statens budget. Redogörelse avgiven av 1948 års budgetutredning.
SOU 1963:17 Sveriges statsskick. Del 2. Motiv: Förslag till regeringsform.
SOU 1964:29 Koncernbidrag m.m. Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m.
SOU 1972:15 Ny regeringsform. Ny riksdagsordning. Betänkande avgivet av grundlagsberedningen.
SOU 1975:75 Medborgerliga fri- och rättigheter. Regeringsformen. Betänkande av 1973 års fri- och rättighetsutredning.
SOU 1979:23 Avgifter i staten – nuläge och utvecklingsmöjligheter. Betänkande av förvaltningsutredningen
SOU 1989:21 Sätt värde på miljön! Miljöavgifter på svavel och klor. Delbetänkande av miljöavgiftsutredningen.
SOU 1989:33 Reformerad inkomstbeskattning. Betänkande av utredningen om reformerad inkomstbeskattning.
SOU 1989:83 Ekonomiska styrmedel i miljöpolitiken. Energi och trafik. Delbetänkande av Miljöavgiftsutredningen.
SOU 1990:59 Sätt värde på miljön! Miljöavgifter och andra ekonomiska styrmedel. Slutbetänkande av miljöavgiftsutredningen.
SOU 1990:107 Den kommunala självkostnadsprincipens gränser. Betänkande av stat – kommunberedningen. Avgiftsgruppen.
SOU 1991:110 Effektiva avgifter: resursstyrning och finansiering. Slutbetänkande av Avgiftsutredningen
SOU 1993:40 Fri- och rättighetsfrågor. Del A. Regeringsformen. Delbetänkande av fri- och rättighetskommittén.
SOU 1994:85 Ny lag om skatt på energi. Del 1. Motiv.
SOU 1995:63 Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar. Slutbetänkande av stiftelse- och föreningsskattekommittén.
SOU 1999:58 Löser juridiken demokratins problem?
SOU 2001:19 Vissa grundlagsfrågor. Delbetänkande av 1999 års författningsutredning.

Övrigt svenskt offentligt tryck

Andra kammarens protokoll 1947:35
Dir. 2004:96 En samlad översyn av regeringsformen.

Myndighetsföreskrifter, anvisningar och rekommendationer

RSV Dt 1977:15 Riksskatteverkets föreskrifter m.m. om avdrag för nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer.
RSV Dt 1982:20 Riksskatteverkets föreskrifter m.m. om avdrag för kostnad för resor mellan bostad och arbetsplats
RSV Du 1987:10 Riksskatteverkets anvisningar m.m. om existensminimum och förbehållsbelopp för preliminär och kvarstående skatt.
RSV Dt 1990:7 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om avdrag för nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer att tillämpas vid 1991 års taxering.
RSV Dt 1990:26 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga på grund av sjukdom m.m. att tillämpas vid 1991 års taxering.
RSFS 1989:22 Riksskatteverkets föreskrifter om normalbelopp för existensminimum för år 1990.
RFFS 1981:13 Riksförsäkringsverkets kungörelse om uppskattning i vissa fall av värdet av naturaförmån i form av kost eller bostad vid bestämmande av pensionsgrundande inkomst och avgiftsunderlag för beräkning av arbetsgivaravgift för år 1981.

Officiellt EU-material

KOM (2001) 133 slutlig "Strukturer och skattesatser ifråga om punktbeskattning av cigaretter och andra tobaksvaror".

Litteratur

Algotsson, Karl-Göran, Äganderätt och demokrati, Stockholm 2001.
Alhager, Eleonor, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Uppsala 2001.
Andersson, Håkan, Skyddsändamål och adekvans, Uppsala 1993.
Andersson, Krister, Kapitalbeskattningen och dess effekter på sparande, i SOU 1989:33 del IV.
Andersson, Lars I., Kommunalskattefrågan under mellankrigstiden. Skatterättvisa i och mellan kommuner, Lund 1995.
Andersson, Torbjörn, EG-rätten och den svenska processrätten, JT 1998/99, s. 807–817.
Arndt, Hans-Wolfgang, Die Sicherung des Existenzminimums im Einkommensteuerrecht, BB 1993, s. 977–980.
Arndt, Hans-Wolfgang, Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995 zur Vermögen- und Erbschaftsteuer, BB 1996, bilaga 7, s. 1–30.

Arndt, Hans-Wolfgang, Rechtsfragen einer deutschen CO_2-/Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, Frankfurt a M 1995.
Arndt, Hans-Wolfgang, & Schumacher, Andreas, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, Archiv des öffentlichen Rechts 1993, s. 513–590.
Asp, Petter, Skattetilläggen och oskuldspresumtionen, SN 1999, s. 702–714.
Atkinson, Anthony B., Stiglitz, Joseph E., Lectures on public economics, Singapore 1980.
Balmes, Frank Rainer, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, Lohmar 1997.
Bareis, Peter, Probleme verfassungsgerichtlicher Vorgaben und ihrer Umsetzung am Beispiel der Vermögen- und Erbschaftsteuer, DB 1996, s. 1153–1158.
Beerman, Albert, Zum Charakterisierung der Verbrauchsteuern und zur bedingten Steuerschuld, i Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, Köln 1988, s. 283–287.
Benda, Ernst, Die Wahrung verfassungsrechtlicher Grundsätze im Steuerrecht, DStZ 1984, s. 159–164.
Bergholtz, Gunnar, Hönan eller ägget? Till frågan om domaren tänker baklänges, i Festskrift till Jacobsson 1991, s.1–16.
Berggren, Niclas, Fiskal illusion och en konstitutionell princip för transparens, i Demokratins konstitutionella val (red. Berggren, Niclas, Karlson, Nils, Nergelius, Joakim) Stockholm 2001, s. 129–163.
Bergström, Sture, Förutsebarhet, Uppsala 1987.
Bergström, Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid? SN 2003, s. 2–13.
Bergström, Sture, Norberg, Claes, Påhlsson, Robert, Skatterättsliga avhandlingar i ett förändringsperspektiv, SN 2004, s. 740–745.
Bexhed, Jan-Mikael, Förvärvskällebegreppet. En eller flera förvärvskällor?, Stockholm 1992.
Birk, Dieter. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983.
Birk, Dieter, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, StuW 3/1989, s. 212–218.
Bischoff, Joachim, Haug-Adrion, Eberhard, & Dehner, Klaus, Staatsrecht und Steuerrecht, 6:e uppl., Stuttgart 2001.
Bohlin, Alf, Kommunalrättens grunder, 2:a uppl., Stockholm 1998.
Brodersen, Carsten, Nichtfiskalische abgaben und Finanzverfassung, i Verfassung, Verwaltung, Finanzen, Festschrift für Gerhard Wacke zum 70. Geburtstag, Köln 1972, s. 103–115.
Buchanan, James M., Liberty, market and state, New York 1986.
Buchanan, James M., Maktens gränser, Stockholm 1988.

Buchanan, James M., Tullock, Gordon, Polluter's profits and political response: direct control versus taxes, AER 1975, s. 139–147.
Bull, Thomas, Konstitutionella snedsteg, i Konstitutionell demokrati (red. Smith, Eivind, Petersson, Olof) Stockholm 2004, s. 71–89.
Bull, Thomas, Mötes- och demonstrationsfrihet, Uppsala 1997.
Bullock, Alan, Hitler – en studie i tyranni, Stockholm 1984.
Butzer, Hermann, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast: die Halbteilungsgrundsatz des Bundesverfassungsgerichts im Spannungsfeld von Globalisierung, Berlin 1999.
Carl, Dieter, Bunder-Länder-Finanzausgleich im Verfassungsstaat, Baden-Baden 1995.
Cnossen, Sijbren, Excise systems. A global study of the selective taxation of goods and services, Baltimore & London, 1977.
Cullis, John, Jones, Philip, Public finance and public choice, 2:a uppl., Oxford 1998.
Dahlberg, Mattias, Om principer vid tolkning av skattelag, SN 2004, s. 664–666.
Dahlman, Christian, Glader, Marcus, Reidhav, David, Rättsekonomi: en introduktion, Lund 2002
Dalberg-Larsen, Jörgen, Retsstaten velfaerdsstaten og hvad så? Köpenhamn 1984.
Danelius, Hans, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, Stockholm 1997.
Draschka, Heribert, Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums, Heidelberg 1981.
Dotevall, Rolf, Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör. En aktiebolagsrättslig studie i komparativ belysning, Stockholm 1989.
Eek, Hilding, Beskattningsmaktens gränser enligt grundlagen, SvJT 1947, s. 433–435.
Eberstein, Gösta, Kvarlåtenskapsskatten i kritisk belysning, Stockholm 1948.
Eberstein, Gösta, Om skatt till stat och kommun, Förra delen, Stockholm 1929 (Citerad *Eberstein I*).
Eberstein, Gösta, Om skatt till stat och kommun, Senare delen, Förra häftet, Stockholm 1932 (Citerad *Eberstein II:I*).
Eberstein, Gösta, Om skatt till stat och kommun, Senare delen, Senare häftet, Stockholm 1937 (Citerad *Eberstein II:II*).
Eklund, Hans, Johansson, Anders, Hög tid för omprövning av den svenska skattetilläggsregleringen! SN 1998, s. 276–284.
Eklund, Hans, Johansson, Anders, Europakonventionens tillämpning i mål om skattetillägg, SN 1999, s. 174–185.

Eklund, Johansson, Beträffande skattetillägg och oskuldspresumtionen, SN 2000, s. 132–135.
Elgebrant, Emil, Utsläppsrättshandeln och det skatterättsliga avdragsförbudet för sanktionsavgifter, SN 2006, s. 194–204.
Englund, Göran, Silfverberg, Christer, Beskattning av arv och gåva, 11:e uppl, Stockholm 1997.
Englund, Peter, Samspelet mellan svensk och internationell kapitalbeskattning, i SOU 1989:33 del IV.
Erhag, Thomas, Fri rörlighet och finansiering av social trygghet, Stockholm 2002.
Eriksson, Asbjörn, Energi- och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla? kompendium, Umeå 1996.
Eriksson, Asbjörn, Svensk juridisk nationalrapport, Miljöskatter, Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets Skriftserie, NSFR 32, Uppsala 1995, s. 173–245.
Esser, Clemens, Zur Sicherung des Existenzminimums in Einkommensteuergesetz ab 1996, DStZ 1993, s. 754–758.
Farmer, Paul, Lyal, Richard, EC tax law, Oxford 1994.
Fast, Katarina, "Lex Uggla" och egendomsskyddet, SN 2006, s. 63–73.
Flume, Werner, Die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts zu den Einheitswerten in Hinsicht auf die Vermögen- und Erbschaftsteuer, DB 1995, s. 1779–1780.
Folkesson, Enar, Företaget i ekonomisk kris, femte uppl., Stockholm 2004.
Fransson, Susanne, Lönediskriminering, Uppsala 2000.
Förster, Jutta, Die Verbrauchsteuern. Geschichte, Systematik, finanzverfassungrechtlige Vorgaben, Heidelberg 1989.
Glavå, Mats, Arbetsbrist, Stockholm 1999.
Granqvist, Roland, Effektivitet i ekonomisk analys, Stockholm 1993.
Gunnarsson, Åsa, Fördelningen av familjens skatter och sociala förmåner, Uppsala 2003.
Gunnarsson, Åsa, Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik, SN 1998, s. 454–463.
Gunnarsson, Åsa, Skatterättvisa, Uppsala 1995.
Gustafsson, Håkan, Rättens polyvalens, stencil, Lund 2002.
Gustafsson, Agne, Kommunalt självstyre: kommuner och landsting i det politiska systemet, 4:e uppl., Stockholm 1984.
Hagstedt, Jan Anders, Retroaktiv skattelag, Stockholm 1975.
Haller, Heinz, Zur Freistellung des "Existenzminimum" bei der Einkommensbesteuerung, i Festschrift für Franz Klein, s. 409–417, Köln 1994.
Hanqvist, Dan, De registrerade trossamfunden och beskattningssystemet, SN 2002, s. 690–699.

Hausman, Daniel M., McPherson, Michael S., Ekonomisk teori och moralfilosofi, Lund 2001.
Hedenius, Ingmar, Om rätt och moral, Stockholm 1941.
Heinz, Joachim, Kopp, Joachim, Mayer, Erhard, Verkehrsteuern, Achim 1998.
Henneke, Hans-Günter, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung: eine systematische Darstellung, 2 uppl., Heidelberg 2000.
Hettne, Jörgen, Otken Eriksson, Ida, (red.), EU-rättslig metod, Stockholm 2005.
Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils, Grundlagarna, Stockholm 1980.
Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils, Vår författning, 13:e uppl. Reviderad av Magnus Isberg, Göran Regner, Stockholm 2003.
Holmström, Barry, Domstolar och demokrati, Den tredje statsmaktens politiska roll i England, Frankrika och Tyskland, Uppsala 1998.
Hoppe, Margarete, Der Alkohol als Steuerquelle, Emsdetten 1938.
Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995.
Hyden, Håkan, Rättsregler. En introduktion till juridiken, Lund 2001.
Jachmann, Monica, Unmittelbare Konsequenzen aus dem "Vermögensteuerbeschluss" des BVerfG vom 22.6.1995 vor einer gesetzliche Neuregelung, DStR 1996, s. 574–575.
Jakob, Wolfgang, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit der neuen Zinsbesteuerung, DStR 1992, s. 893–896.
Jarass, Hans D., Nichtsteuerliche Abgabden und lenkende Steuer unter dem Grundgesetz, Köln 1999.
Johansson-Stenman, Olof, On the problematic link between fundamental ethics and economic policy recommendations, JEM 1998, s. 263–297.
Kellgren, Jan, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Uppsala 1997.
Kirchhof, Ferdinand, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, ein Beitrag zur Kumulation und Kaskadenwirkung der Umsatz- und der Verbrauchsteuer, Berlin 1990.
Kirchhof, Paul, Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000.
Kirchhof, Paul, Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragssteuerrechts, DStR 2003, bihäfte 5 i häfte 37, s. 1–16.
Kirchhof, Paul, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 4/1985, s. 319–329.
Klein, Alexander, Das neue Steuerverfassungsrecht – Eine Chance für den Steuerzahler?, BB 1996, s. 1807–1810.
Knutsson, Margit, Internationella redovisningsstandarder – ingen lämplig grund för företagsbeskattningen, SN 2005, s. 510–815.
Kommers, Donald P., The Constitutional jurisprudence of the Federal Republic of Germany, Durham och London, 1997.

Krüger, Dirk, Kalbfleisch, Eberhard, Köhler, Stefan, Die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu den Einheitswerten – Analyse und erste Beratungshinweise, DStR 1995, s. 1452–1459.
Kruse, Heinrich Wilhelm, Steuerrecht. 1. Allgemeiner teil, 3:e uppl., München 1973.
Kube, Hanno, Palm, Ulrich, The Unified Income Tax – An initiative to reform income tax law in Germany, Intertax 2003, s. 12–20.
Lang, Joachim, Die Einkommensteuer aus juristischer Sicht, i Freiheit, Gleichheit, Effizienz. Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen der Steuergesetzgebung, Kirchhof, Paul, Neumann, Manfred J.M. (red.) Bad Homburg 2001, s. 37–47.
Lang, Joachim, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitprinzips, i Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, s. 313–338.
Lehner, M, Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungswidrigkeit des Grundfreibetrages in den Jahren 1978 bis 1984, 1986, 1988 und 1991, DStR 1992, s. 1641–1644.
Leidhammar, Börje, Gränsdragningen mellan skatt och avgift inom Kemikalieinspektionens verksamhetsområde, SN 2001, s. 103–121.
Lindquist, Ulf, Kommunala befogenheter, 5:e uppl., Stockholm 2000.
Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 9:e uppl, Lund 2003 (citerad *Lodin m.fl.*).
Mann, Fritz Karl, Steuerpolitische ideale, Darmstadt 1987 (originalet från 1937).
Mattsson, Nils, Skattepolitik, 4:e uppl., Uppsala 1994.
Mayer, Christian, Die Folgen des Ausbleibens der vom Bundesverfassungsgericht geforderten Reform des Vermögensteuerrechts, DStR 1997 s. 1152–1156.
Meincke, Jens Peter, Gedanken zur Erbschaftsteuerreform vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben, DStR 1996, s. 1305–1344
Melz, Peter, Generalrapport. Mervärdesskatten i Norden, Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets Skriftserie NSFS 26, Uppsala 1992.
Melz, Peter, Kapitalvinstbeskattningens problem, Stockholm 1986.
Melz, Peter, Mervärdesskatten – rättsliga grunder och problem, Stockholm 1990
Melz, Peter, Skattefri brottslighet RÅ 1991 ref 6, SN 1998, s. 210–215.
Mill, John Stuart, Principles of political economy with some of their applications to social philosophy, books III–V and appendices, Toronto 1965 (originalet från 1848).
Moëll, Christina, Harmoniserade tulltaxor. Införlivande, tolkning och

tillämpning av internationella regler för varuklassificering, Lund 1996.
Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Lund 2003.
de Mooij, R.A, Stevens, L.G.M, Exploring the future of ability to pay in Europe, EC Tax Review 2005, s. 9–15.
Musgrave, Richard A., A brief history of fiscal doctrine, i Handbook of public economics, (red. Auerbach, Alan J., & Feldstein, Martin) New York 1985.
Musgrave, Richard A., The future of fiscal policy. A reassessment, Leuven 1978.
Musgrave, Richard A., The theory of public finance. A study in public economic, New York 1959.
Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B., Public finance in theory and practice, New York 1976.
Mutén, Leif, Inkomst eller kapitalvinst, Stockholm 1959.
Mutén, Leif, Local taxation outside the Nordic Countries, i Yearbook for Nordic Tax Research 2005, s. 160–172.
Müller, Christian, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltensteuer durch Abgaben im Umweltrecht, München 1994.
Myrdal, Gunnar, I stället för memoarer, Vänersborg 1973.
Myrdal, Gunnar, Objektivitetsproblemet i samhällsforskningen, 2 uppl., Stockholm 1968.
Myrdal, Gunnar, Vetenskap och politik i nationalekonomin, Stockholm 1930.
Myrdal, Gunnar, Vägvisare, Stockholm 1998.
Määttä, Kalle, Environmental taxes. From an economic idea to a legal institution, Helsinki 1997.
Nergelius, Joakim, Förvaltningsprocess, normprövning och Europarätt, Stockholm 2000.
Nergelius, Joakim, HD gör både rätt och fel om lagprövning, JT 2004/05, s. 857–861.
Nergelius, Joakim, HD underkänner grundlagstridig skattelag, JT 1999/00, s. 907–910.
Nergelius, Joakim, Konstitutionellt rättighetsskydd, Stockholm 1996.
Nicklasson, Lars, Skatten och makt, i Skatter och värdighet (red. Karlson, Nils, Johansson, Dan, Johnsson, Richard) Stockholm 2004, s. 39–65.
Nilsson, Peter, F-skattesedel eller inte F-skattesedel – det är frågan, SN 1999, s. 418–424.
Nilsson, Peter, F-skattesedel eller inte F-skattesedel – så blev det, SN 2001, s. 255–261.
Norberg, Claes, Reglering och beskattning av banker, Uppsala 1991.
Nowak, Karol, Oskyldighetspresumtionen, Stockholm 2003.
Obermeier, Ralph, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheid-

ungen durch den Steuergesetzgeber, Herne/Berlin 1999.
Olsson, Stefan, Författningsprövning i skatterätten, i Den okände (?) grannen. Tysklandsrelaterad forskning i Sverige, (red. M-B Schartau & H. Müssner), Huddinge 2005 (webbpublikation), s. 412–438.
Olsson, Stefan, Förslaget om trängselskatt, SvSkT 2004, s. 207–216.
Olsson, Stefan, Nya förslag från EG-kommissionen rörande indirekt beskattning, SN 2002, s. 213–221.
Olsson, Stefan, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, Uppsala 2001.
Olsson, Stefan, Neutralitetsfrågor avseende punktskatter, SN 2002, s. 177–186.
Paulus, Aggie, The feasibility of ecological taxation, Antwerpen 1995.
Peczenik, Alexander, Lagstiftningen, domstolarna, rättsmedvetandet och rättsvetenskapen, i SOU 1999:58, s. 7–54.
Peczenik, Alexander, Majoritetens egoism och den tandlösa juridiken, Skatter & Välfärd 1999, http://user.bahnhof.se/~danne/perczinsk299.html.
Peczenik, Alexander, Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, Stockholm 1995.
Peters, Martin, Das Verbrauchsteuerrecht: eine umfassende Darstellung, München 1989.
Påhlsson, Robert, Inledning till skatterätten, 3:e uppl., Uppsala 2003.
Påhlsson, Robert, Intuition och rättfärdigande i skatterätten, SN 1998, s. 445–453.
Påhlsson, Robert, Levnadskostnader, Uppsala 1997.
Påhlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer, Uppsala 1995.
Pålsson Syll, Lars, De ekonomiska teoriernas historia, Lund 1999.
Pålsson Syll, Lars, Ekonomisk teori och metod, Lund 2001.
Rabe, Gunnar, Bojs, Johan, Det svenska skattesystemet, 18:e uppl., Stockholm 2005.
Rawls, John, En teori om rättvisa, Göteborg 1996.
Ritter, Wolfgang, Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, i Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, s. 457–484.
Rodi, Michael, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994.
Ronge, Eleonore, German tax Reform 2003, Intertax 2003, s. 280–286.
Rose, Gerd, Zum Anspruch auf Erlass von "Übermaß-Steuern" und seiner Durchsetzung, DB 1995, s. 2387–2390.
Rädler, Albert J., General description: Germany, i Comparative income taxation. A structural analysis (red. Hugh J. Ault) Haag 1997.
Sandmo, Agnar, Optimal taxation. An introduction to the literature, JPE 1976, s. 37–54.

Sandström, K. G. A., Om beskattning av rörelse enligt svensk rätt, tredje uppl., Stockholm 1951.
Schaumburg, Harald, Verfassungswidrigkeit der Einheitswerte. Folgerungen für Gesetzgeber und Steuerpflichtige, GmbHR 1995, s. 613–617.
Schaub, Thomas, Der umsatzsteuerrechtliche Unternehmerbegriff, München 1989.
Schemmel, Lothar, Kinderfreibetrag und Grundgesetz, Grundlagen und Ergebnisse einer Stellungnahme für das Bundesverfassungsgericht. Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Weisbaden 1989.
Schemmel, Lothar, Borell, Rolf, Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Steuerhaushalt. Ein Beitrag zur Reform der Finanzverfassung, Wiesbaden 1992.
Schlaich, Klaus, Korioth, Stefan, Das Bundesverfassungsgericht, 5 uppl., München 2001.
Schmidt, Rolf, Grundrechte, 3:e uppl., Grasberg bei Bremen 2001.
Sen, Amartya, Etik och ekonomi, Stockholm 2001.
Silfverberg, Christer, The Swedish Net Wealth Tax – Main Features and Problems. I Scandinavian Studies of Law vol. 44, Stockholm 2003, s. 367–374.
Sjögren, Ivar W., Den svenska rättshistoriens allmänna del, 6:e uppl., Lund 1958 (kompendium).
Skatteverket, De svenska skatternas historia. http://www.skatteverket.se/blanketterbroschyrer/broschyr/filer/117/1171.4.18e1b10334ebe8bc80001659.html.
Skatteverket, Skattestatistisk årsbok 2005.
Smith, Adam, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Edited by Campbell, Skinner and Todd, vol. 2, Oxford 1976 (originalet från 1776).
Staberg, Lennart, Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordliknande uppgörelser, SN 2005, s. 143–156.
Starck, Christian, Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, i Verfassung, Verwaltung, Finanzen. Festschrift für Gerhard Wacke zum 70. Geburtstag, Köln 1972, s. 193–210.
Stenger, Jürgen, Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes: Möglichkeiten und Grenzen eines Einsatzes des Steuerrechts zur Erfüllung umweltpolitischer Ziele unter besondere Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Frankfurt 1995.
Sterzel, Fredrik, Finansmakten – i konstitutionens centrum och pereferi. I Konstitutionell demokrati (red. Smith, Eivind, Petersson, Olof) Stockholm 2004, s. 90–121.

Stolterfoht, Joachim N., "Privatsphäre" der Körperschaftsteuersubjekte, i Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, s. 485–520.
Strömberg, Håkan, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, 3:e uppl., Lund 1999.
Strömberg, Håkan. Sveriges författning, 18:e uppl., Lund 2003.
Strömberg, Tore, Rättsfilosofins historia i huvuddrag, Malmö 1979.
Strömholm, Stig, Användning av utländskt material i juridiska monografier, SvJT 1971, s. 231–263.
Strömholm, Stig, Har den komparativa rätten en metod? SvJT 1972, s. 456–465.
Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning. En lärobok i allmän rättslära, 5:e uppl., Stockholm 1996.
Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, EG-skatterätt, Uppsala 2000.
Sundberg, Halvar G. F., Kommunalrätt, 4:e uppl., Stockholm 1956.
Svensson, Bo, Anmälan av Göran Grege, Beskattning vid formellt och informellt ackord, SN 1998, s. 792–795.
Svensson, Eva-Maria, Genus och rätt, Uppsala 1997.
Tehler, Hermann-Josef, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, Köln, 1986.
Thorell, Per, Skattelag och affärssed – En skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen, Stockholm 1984.
Thörnhammar, Jan, Egendomsskyddet enligt konventionen i ett skatterättsligt perspektiv, ERT 2003, s. 131–145.
Tikka, Kari S., Anm. av Anders Hultqvist: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, SN 1996, s. 53–58.
Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993.
Tipke, Klaus, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, vom polit. Schlagwort zum Rechtsbegriff u. zur prakt. Anwendung, Köln 1981.
Tipke, Klaus, Lang, Joachim, Steuerrecht, 17 uppl., Köln 2002.
Tiley, John, General Description: United Kingdom. I: Comparative income taxation (red. Hugh J. Ault) Haag 1997, s. 109–130.
Tjernberg, Mats, Fåmansaktiebolag, Uppsala 1999.
Tjernberg, Mats, Regeringsrättens strikta lagtolkning, SN 2003, s. 14–22.
Walden, Peter, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, Berlin 1988.
Van den Hauwe, Ludwig. German Income Tax Policy Between Equity and Efficiency, EJLE 1998, s. 267–279.
Warnling-Nerep, Wiweka, Rättsprövning och rätten till domstolsprövning, Stockholm 2000.
Weber-Grellet, Heinrich, Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funk-

tionen, Prinzipen und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrecht, Köln 2001.
Welamson, Lars, Konkurs, 8 uppl., Lund 1989.
Welinder, Carsten, Offentlig hushållning, 4:e uppl., Lund 1965.
Welinder, Carsten, Skattepolitik, Lund 1976.
Westerberg, Ole, Skatter och avgifter, FT 1982, s. 1–49.
Wickman, Kurt, Högskattestatens kris, Stockholm 1998.
Wickman, Kurt, Skatterevolt pågår, Kristianstad 2002.
Wiman, Bertil, Mål 3761-02, Sipano II, SN 2004, s. 221–235
Viner, Jacob, The Custom Union issue, London 1950.
Vogel, Hans-Heinrich, Finansrätt och finansvetenskap, Stockholm 1985.
Vogel, Hans-Heinrich, Swedish National Legal Report, i Yearbook for Nordic Tax Research 2005, Oslo 2005, s. 137–148.
Vogel, Klaus, Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung, i Der offene Finanz- und Steuerstaat, Heidelberg 1991, s. 495–508.
Vogel, Klaus, Waldhoff, Christian, Germany, The Principle of Equality in European Taxation (red. Gerard TK Meussen), Haag 1999, s. 89–114.
Votinius, Sacharias, Varandra som vänner och fiender: en idékritisk undersökning om kontraktet och dess grund, Stockholm 2004.
Wöhrmann, Gotthard, Verfassungsprozessrecht: Einführung, http://www.jura.uni-sb.se/BIJUS/bverfgg/intr-de-3-htm.
Voss, Reimer, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, i Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, Köln 1988, s. 261–282.
Zimmer, Frederik, Laerebok i skatterett, 3:e uppl., Oslo 1997.
Åhman, Karin, Egendomsskyddet, Uppsala 2000.

http://www.bundesverfassungsgericht.de/

Rättsfall

Regeringsrättens årsbok, referat

RÅ 1971 ref 6	102	RÅ83 1:85	63, 66
RÅ78 1:46	92	RÅ83 2:32	52
RÅ80 1:10	102	RÅ84 1:35	102
RÅ80 1:44	106	RÅ84 1:38	102
RÅ80 1:92	13	RÅ84 2:52	52
RÅ81 1:5	93	RÅ85 1:5	66
RÅ81 1:40	103	RÅ 1986 ref 50	97
RÅ82 1:74	67	RÅ 1986 ref 158	65
RÅ83 1:63	51	RÅ 1987 ref 21	65, 66
RÅ83 1:80	89	RÅ 1987 ref 124	91, 94

RÅ 1988 ref 69 101
RÅ 1988 ref 91 103
RÅ 1988 ref 146 63, 65, 66
RÅ 1988 ref 151 65
RÅ 1989 ref 1 91, 94
RÅ 1989 ref 60 52
RÅ 1989 ref 116 67
RÅ 1989 ref 122 91
RÅ 1990 ref 19 68, 69
RÅ 1991 ref 6 99, 100
RÅ 1991 ref 44 65
RÅ 1991 ref 87 75
RÅ 1992 ref 10 68, 71
RÅ 1992 ref 56 104
RÅ 1993 ref 24 103
RÅ 1993 ref 79 69
RÅ 1996 ref 5 14, 62, 63, 64, 65, 74, 122
RÅ 1996 ref 69 148
RÅ 1997 ref 18 44
RÅ 1999 ref 76 44
RÅ 2000 ref 19 78
RÅ 2000 ref 27 14, 46
RÅ 2000 ref 38 14, 46, 48
RÅ 2000 ref 40 14, 46
RÅ 2000 ref 47 14, 46, 48
RÅ 2000 ref 66 14
RÅ 2004 ref 1 105, 216
RÅ 2006 ref 13 53
RÅ 2006 ref 15 53

Regeringsrättens årsbok, notiser

RÅ77 Aa 129 92
RÅ77 Aa 229 89
RÅ80 Aa 20 102
RÅ80 Aa 36 92
RÅ80 Aa 193 89
RÅ81 Aa 97 102
RÅ82 Aa 6 92, 94
RÅ82 Aa 107 90
RÅ85 Aa 21 66
RÅ 1986 not 484 150
RÅ 1986 not 576 150
RÅ 1987 not 107 100
RÅ 1987 not 191 65
RÅ 1987 not 317 51
RÅ 1988 not 533 102
RÅ 1989 not 42 47, 78
RÅ 1989 not 65 65
RÅ 1990 not 128 78
RÅ 1992 not 240 104
RÅ 1992 not 241 104
RÅ 1992 not 327 100
RÅ 1994 not 277 47
RÅ 1994 not 654 47
RÅ 1998 not 105 65

Rättsfall från Regeringsrätten och kammarrätterna

RRK K72 1:27 89
RRK K72 1:70 93
RRK R73 1:6 92, 93
RRK K73 1:54 94
RRK R73 1:56 92, 94
EMR K74 1:1 93
RRK K74 1:62 93
RRK K74 1:81 94
RRK K75 1:3 51
RRK K75 1:38 92, 94
RRK K76 1:6 89, 92
RRK K76 1:63 89
RRK K77 1:9 89
RRK K77 1:28 89, 94, 95
RRK K78 1:32 94
RRK R79 1:23 89, 93
RRK K79 1:44 94

Kammarrättsavgöranden

KR i Sundsvall, 2003-04-15, målnr: 173-01 99
KR i Stockholm 2004-04-02, målnr 3492-02 69

Skatterättsnämnden

SRN:s förhandsbesked 2004-03-11 222

Högsta domstolen

NJA 1964 s. 471 48
NJA 1980 s. 718 75
NJA 1986 s. 428 68
NJA 1998 s. 656 78
NJA 2000 s. 132 69
NJA 2000 s. 622 14
NJA 2004 s. 299 69
NJA 2005 s. 33 45

Hovrättsavgöranden

Svea Hovrätt, D:Ö-1898/84 64, 68

EG-domstolen

C-78–83/90 *Compagnie Commerciale de l'Ouest v Receveur Principal des Douanes* [1992] ECR I-04673 73
C-200/90 *Dansk Denkavit ApS och P. Poulsen Trading ApS v Skatteministeriet* [1992] ECR I-2117 186
C-343/90 *Manuel José Lourenço Dias v Director da Alfândega do Porto* ECR [1992] I-4673 81
C-27/96 *Danisco Sugar AB v Allmänna ombudet* [1997] REG I-6653 183
C-118/96 *Jessica Safir v Skattemyndigheten* [1998] REG I-1897 14
C-162/97 *Brottmål mot Gunnar Nilsson* [1998] REG I-7477 15
C-319/97 *Brottmål mot Antoine Kortas* [1999] REG I-3143 15
C-346/97 *Braathens Sverige AB mot Riksskatteverket* [1999] REG I-3419 14, 196
C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. Verkooijen* [2000] REG I-04071 159

Europeiska kommissionen för mänskliga rättigheter

Gudmundur Gudmundsson v. Iceland, mål 511/59 YB III s. 394 55
Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse och en grupp av cirka 15 000 individer v. Sweden, mål 13013/87, YB 31 21
Darby v. Sweden, Ser. A, vol. 187 21
Karlheinz Schmidt v. Germany, Ser A, vol 291-B 22

Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, 34619/97 14, 21
Janosevic v. Sweden, 36985/97 14, 21

Bundesverfassungsgericht [1]

BVerfGE 7, 244, 4.2.58 185
BVerfGE 8, 51, 24.6.58 145
BVerfGE 13, 181, 30.10.61 112
BVerfGE 16, 147, 22.5.63 182, 198
BVerfGE 27, 375, 28.1.70 183
BVerfGE 46, 292, 16.3.71 112
BVerfGE 49, 343, 12.10.78 173, 180, 185, 194
BVerfGE 50, 57, 19.12.78 147
BVerfGE 55, 274, 10.12.80 196
BVerfGE 65, 325, 6.12.83 172, 173, 181, 182, 186
BVerfGE 66, 214 I, 22.2.84 155
BVerfGE 72, 330, 24.6.86 131, 137, 200
BVerfGE 82, 60, 25.9.90 156, 157, 158, 217
BVerfGE 84, 239, 27.6.91 123, 152, 153
BVerfGE 85, 264, 9.4.92 137
BVerfGE 86, 148, 27.5.92 131, 137
BVerfGE 87, 153, II, 25.9.92 154, 155, 156
BVerfGE E 89, 346, I, 26.1.94 158
BVerfGE 93, 121, 22.6.95 164, 166
BVerfGE 93, 165, 22.6.95 164
BVerfGE 98, 83, II, 7.5.98 112
BVerfGE 98, 106, II, 7.5.98 112, 203
BVerfGE 101, 158, 11.11.99 131
BVerfG 1 BvL 14/98, 8.1.1999
(ej publicerat) 191
BVerfGE 110, 94, 9.3.04 153, 223
BVerfGE 110, 274, 20.4.04 197, 198, 199, 202
BVerfG 1 BvR 610/00 20.4.2004
(ej publicerat) 197

Bundesfinanzhof

BFH BStBl. 1973 II, 94 174
BFH /NV 1997, R 190, 4.12.96 161
BFH BStBl. 1999, 771, 11.8.1999 221

[1] Rättsfall från författningsdomstolen hänvisas med volymnummer, sidnummer samt i förekommande fall den sidan i rättsfallet som hänvisningen avser.

Sakregister

A
Ackord 97 ff, 105, 215
Aktiebolag 54, 97, 111, 153, 159, 161, 172
Arvsskatt 55, 115, 126, 169 f
Avgifter 36, 40, 44, 50, 62 f, 69, 72 ff, 80, 130, 179, 191 ff, 196, 207, 226
Avställningsavgift 68

B
Barnavdrag 156, 203
Barnbidrag 87 f, 103, 156 ff, 203
Betalningsförmåga 98 f, 105, 147, 198, 215 f
Bilförmån 66, 201
Blandade skatter 195
Bolagsskatt 55, 115, 126 f, 158 ff, 162, 167, 204, 211
Bostadsförmån 65
Brännvinsskatt 125
Böter 123, 151

D
Demokratibegrepp 22
Dubbelbeskattning 153, 158 f, 162, 175, 177, 181 f

E
Egendomsskatter 146, 204
Energiskatt 56, 179, 197 f, 202
Europakonventionen för mänskliga rättigheter 14 f, 20 ff, 43 f, 55, 57, 113
Existensminimum 26, 87 ff, 93 ff, 107, 115, 117 f, 154 ff, 166, 198, 203, 213 ff, 219, 224
Expropriation 54 ff, 81, 209

F
Fastighetsskatt 40, 71, 126, 163 f, 172 ff, 180
Fastighetstaxering 66, 159, 164
Fiktionsteorin 176
Flerledsskatt 186
Fonderingsteori 163, 172 f
Fordonsskatt 115, 126, 188 f, 193
Fria yrken 148
Fribelopp 151, 162, 167 f
F-skattsedel 57
Fullföljdskravet 51
Förbundsstat 42, 77, 108, 110, 120 f, 140, 156, 183 ff, 191 ff, 200 ff, 210 f
Föreningsfrihet 49 f, 209
Föreskriftskravet 59, 64, 113,
Författningsbesvär 139 ff
Författningsdomstol 20, 22, 108 ff, 119, 123, 131 ff, 136 ff, 146 ff, 156, 160 f, 170, 180 f, 191 ff, 197 ff, 210 ff
Författningsprövning 19 f, 41, 44, 81, 142, 205, 224 f
  Formell 14, 45
  Materiell 14, 17, 45
Författningsstat 114
Författningstvister 133 f, 136
Förlustutjämning 149

Förmögenhetsskatt 21, 47, 55, 71, 94, 126, 154, 164 ff, 204, 220, 222
Förseningsavgifter 123
Försäkringsskatt 126, 167, 188 ff
Förutsebarhet 61 ff, 82, 206
Förvärvskälla 100 ff

G
Generalitetskravet 56
Grundavdrag 87, 92, 144, 154 f, 213, 220
Grundrättigheter 108 f, 120, 136, 139 f, 200, 210, 212, 224
Gränsnytta 27 ff
Gåvor 89, 101, 106, 150, 169 ff
Gåvoskatt 164, 169 f, 201, 220 f

H
Handelsbolag 153, 172
Horisontell rättvisa 29 f, 147, 217
Hundskatt 79, 126, 185

I
IAS/IFRS-redovisningsstandarden 64
Ideella föreningar 50 ff
Incidensläran 37
Innehavsskatter 126, 184, 201
Interpersonella jämförelser 30, 38
Intresseprincipen 25 ff, 35 f, 61, 78 ff, 117, 119, 162, 173, 193

J
Judikalisering 15

K
Kapitalvinst 34, 70 f, 84, 145, 149, 153, 191, 223
Kasinoavgift 126, 194
Kemikalieavgifter 69
Kommanditbolag 148, 150
Kommunalskatt 78
Komparation 18 f, 142
Kompetensprövning 45, 202
Konfiskatoriska beskattningsprinciper 26
Konfiskation 55 f
Konsumtionsskatt 173, 175 ff, 184 ff, 221
Kontrolluppgifter 152
Konungabalken 42
Kvarlåtenskapsskatt 169
Källprincipen 54, 115

L
Lagerskatt 183 f, 200
Lagområdet 58, 73
Lagprövning 14, 41, 45 ff, 63 f, 81, 134, 138
Legalitetsprincipen 20, 41, 58 ff, 76, 82, 114, 186, 206 f, 222
Lex specialis 42
Lex superior 45
Licensavgifter 72, 75 f, 126
Lika offerprincipen 25, 29
Likabehandlingsprincipen 17, 111, 116, 141, 145, 151 ff, 157, 160 f, 170, 172, 181, 183, 186, 197, 209, 218
Likformighet 25, 18
Likvidation 69 f
Lotteriskatt 86, 148, 177, 188
Lyxskatter 124, 180 f
Löntagarfonder 21, 54 f

M
Marginalnytta 27, 30
Marginella offerprinciper 28, 217
Mervärdesskatt 40, 50, 71, 115, 117, 121, 125 ff, 174 ff, 181 f, 186 ff, 221 f
Miljöskatter 122, 187, 195 ff
Minsta offerprincipen 26, 28 ff, 215

Motprestation 72 ff, 82, 122, 124, 180, 192 ff, 207

N
Negativ förmågeprincip 34, 88, 106
Nettoprincipen 85, 151
  Objektiv 34, 148 f, 213, 219
  Subjektiv 34, 96, 154, 158, 219
Nominalvärdesprincipen 147 f
Normkontroll 81, 134, 191, 211
  Abstarkt 136 f, 139
  Konkret 137 ff
Normprövning 44 ff, 108, 133 ff
Neutralitet 17, 28, 39, 160, 181, 191
Nytta 19, 25, 27 ff, 119, 122, 193
Näringsfrihet 56 f, 111, 173, 187, 197, 199, 210
Näringsförbud 57
Näringsskatt 126, 159, 162 f, 164, 167, 172, 204, 220 f
Nöjesskatt 80, 126, 185

O
Objektskatt 162 f, 204
Offerprinciper 25 ff, 31, 33, 161, 217
Omsättning 71, 174 ff, 189 f
Omsättningsskatt 169, 174, 178, 180, 185 f, 188 ff
Opinionsfriheter 49 f, 208 f
Optimal beskattning 39

P
Parafiskala avgifter 73, 193
Paretokriteriet 31
Pigou-skatt 195
Platt skatt 220
Positiv förmågeprincip 25
Prisregleringsavgifter 65
Privata levnadskostnader 85, 144, 150 f, 175, 161, 198
Produktionsfaktorskatter 179 ff
Prognosteori 37
Progressiv skatt 25 ff, 33, 35, 37, 39, 117, 145 ff, 155 f, 159, 167, 169, 171, 220
Proportionalitetsprincipen 110, 199, 218 f
Proportionell skatt 25, 27 f, 32, 35, 37, 39, 146 f, 156, 220
Proportionella offerprinciper 28, 217
Public Choice 36
Punktskatter 71 ff, 112, 117, 125 f, 132, 167, 178 ff, 198, 201 ff

R
Rationalitet 26, 28, 31 ff, 118
Realaktsteori 176
Regressiv skatt 27, 35, 37
Religionsfrihet 49 f, 208 f
Representationskostnader 150
Retroaktiv skattelag 20, 41, 47, 53, 60, 67, 82, 113, 207, 222
Retroaktivitetseffekter 71, 207
Rättsprövning 44
Rättsstatsprincipen 113, 118

S
Sakskada 102, 104, 216
Sameby 103
Samhällskontraktet 35
Samhällsnytta 37
Saluvagnsskatt 75
Schablonisering 66, 96, 155, 222, 225
Skadestånd 97, 99 ff, 215 f
Skattefullmakt 58
Skatteförmågeprincipen 16 ff, 24 ff, 33 ff, 61, 80 f, 83 ff, 94 ff, 112, 115 ff, 143, 145 ff, 153 ff, 160 ff, 169 ff, 177, 191, 197 f, 203 ff, 213 ff

Skatteförvaltning 132 f, 168
Skatteskalor 87, 146 f, 171
Skatteutjämning 47 f, 78 f, 82, 116, 124, 127 ff, 137, 141, 208, 211 f, 223 f
Skattskyldighetens inträde 59, 67 ff, 82, 173, 180, 207, 222
Skogsaccis 79
Sociala avgifter 40, 62, 74
Socialbidrag 91, 103, 117, 157, 213
Socialstat 29, 113 f, 128, 170
Socialstatsprincipen 112, 117 f, 141, 146, 157, 200, 212
Sparfribelopp 148, 151, 153, 203
Specialdestinerade skatter 73, 122, 194
Spelskatt 72, 75
Stiftelser 50 ff, 68, 209
Stämpelskatt 67 f, 71, 119, 125 f, 167, 169, 174, 188 ff, 194

T
Tobaksskatt 125, 182, 196
Trossamfund 50 ff, 81, 209
Trängselskatt 74, 223
Tv-avgift 75 f, 193
Tysta bolag 116
Tvångsarbete 111

U
Underhållsbidrag 149, 151
Underprisöverlåtelse 104, 107, 216
Underskott 116, 148, 150, 158, 203, 220
Uppenbarhetskravet 14, 45, 48, 66
Utdelning 14, 97, 104 f, 149, 153, 158 f, 216

V
Verkställighetsföreskrifter 63, 66
Vertikal rättvisa 28 ff, 146
Vinstdelningsskatt 21, 54 f
Välfärdsstat 26, 114
Värdenihilism 37

Y
Yrkesfrihet 56, 109, 111 f, 212
Yrkesutbildning 158

Ä
Ändamålskravet 51

Ö
Ölskatt 122, 125 f, 132, 179, 184
Öppenhetskravet 51 f
Övervältring 160, 180, 198, 202

Konstitutionell praxis har oftast haft begränsat inflytande på den svenska skatterätten. Det finns få regler i regeringsformen som påverkar utformningen av skattesystemet. Motsatt förhållande råder i tysk rätt. De konstitutionella grundrättigheterna har stort inflytande över de materiella rättsområdena. Vidare härleds skatteförmågeprincipen ur grundlagen. I studien undersöks och jämförs i vilken utsträckning konstitutionell rätt och rättspraxis påverkar skatterätten i Sverige och Tyskland. Dessutom studeras vilken betydelse skatteförmågeprincipen har i respektive land.

Stefan Olsson är jur. dr. i finansrätt och universitetslektor vid Karlstads universitet. Han har tidigare varit verksam vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet samt vid Högskolan Trollhättan Uddevalla.

91-7678-642-0

9 789176 786420

IUSTUS FÖRLAG