

DEKLARATIONSSVÅRIGHETER

Av professor em. ALBERT ERNBERG

ENLIGT Kungl. Maj:ts bemyndigande i maj 1952 uppdrog finansministern åt 1950 års skattelagssakkunniga att verkställa en översyn av taxeringsförordningens bestämmelser. I direktiven för de sakkunniga uttalade han att erfarenheten visat behovet av en sådan översyn. Särskilt anfördes också ett stort antal moment av taxeringsväsendet, vilka borde behandlas. Som allmänt vägledande synpunkter framhölls att resultatet av taxeringsarbetet var i väsentlig mån beroende av samverkan mellan taxeringsorganen och de uppgiftsskyldiga och att man därför borde eftersträva en sådan utformning av taxeringsförordningens föreskrifter, som främjade en sådan samverkan och i möjligaste mån förebyggde motsättningar och irritation. De sakkunniga avlämnade i september 1954 betänkande med förslag till effektivare taxering. Betänkandet är en förberedelse till k. prop. nr 160 till riksdagen år 1955 med förslag till ändring i 1928 års taxeringsförordning m. m.

De sakkunniga ge en framställning av då gällande regler om taxering för inkomst och förmögenhet. De framhålla att det tekniska arbete, som erfordras för taxeringen, numera är mycket omfattande och delvis av komplicerad natur och att en behörig taxering kräver icke endast ingående kunskaper om och förtrogenhet med skattelagstiftningen utan även insikter i bokföring och andra det ekonomiska livet berörande ämnen.

I betänkandet konstateras att allvarliga brister i stor utsträckning visat sig vidlåda fullgörandet av skyldigheten till deklaration i och för taxering. Jag återger här några väsentliga moment av framställningen härvidlag. Avgivna deklARATIONER ha i betydande omfattning varit oriktiga på det sätt att inkomster utelämnats eller obehöriga avdrag gjorts. Ett avsevärt antal skattskyldiga har helt underlåtit att deklarerera, och de deklARATIONER som avgivits ha ej sällan varit ofullständiga. Uppsåtlig falskdeklARATION har förekommit i icke ringa omfattning. Hos vissa grupper av skattskyldiga har oaktsamhet förelegat i sådan utsträckning att den måste be-

tecknas som vanlig. I viss mån bero emellertid felaktigheter av bristande insikt om vad som skall upptagas som skattepliktig inkomst och vad som får avdragas såsom omkostnad. Ett bedömande av sådana frågor förutsätter enligt betänkandet — även i många till synes enkla fall — ett skattetekniskt kunnande, som en deklarerant eller hans medhjälpare ej alltid besitter. Å andra sidan vitsordas också att åtgärder i syfte att kringgå skattelagstiftningen i icke ringa omfattning vidtagits. Tendenserna att deklarerera oriktigt äro i hög grad beroende av den brist på kontroll, som föreligger beträffande vissa kategorier skattskyldiga. De sakkunniga framhålla att ett klart samband råder mellan deklARATIONERNAS kvalitet och befintliga möjligheter att kontrollera deras riktighet. Ju mindre kontrollmöjligheter, desto sämre deklARATIONER. I betänkandet understrykes att de belopp, som genom oriktigheter ifråga om deklARATION undanhållas från inkomsttaxering, äro otvivelaktigt mycket betydande.

De sakkunnigas förslag till ny taxeringsförordning avser att i görligaste mån motverka ifrågavarande missförhållanden. Förslaget innefattar i flera avseenden ett kraftigare ingripande än som funnit rum enligt den dittillsvarande regleringen. Jag relaterar här några väsentliga punkter av förslaget, utan att närmare ingå på förhållandet mellan detta och då gällande reglering.

För att deklARATIONERNA skola bli en bättre grund för taxering anbefalles i vissa fall en ökad specificering. Till denna tanke böra vissa förändringar i deklARATIONSBLANKETTERNA anknyta sig. Därjämte har den skattskyldige eventuellt att meddela vissa upplysningar utöver vad deklARATIONSFÖRMULÄRET föranleder till.

Taxeringskontrollen innefattar granskning av deklARATIONERNA och dessas jämförande med kontrolluppgifter, som avlämnats utan anmaning eller efter anmaning eller på annat sätt införskaffats rörande vissa grupper skattskyldiga. Om ytterligare upplysningar befinnas erforderliga, inhämtas de genom muntligen eller per telefon framställda förfrågningar eller genom skriftliga anmaningar. Härvid kunna även efterfrågas uppgifter utöver dem som föranledas av deklARATIONSFÖRMULÄRET. Det kan måhända befinnas nödigt att ingå på frågan om den skattskyldiges levnadsstandard och storleken av hans levnadskostnader samt dessas huvudsakliga fördelning å olika poster.

Ganska ingående bestämmelser meddelas om förpliktelse att ombesörja material som erfordras för att uppgöra en riktig deklARATION. Sådan förpliktelse påvilar icke blott idkare av rörelse, jordbruk eller

skogsbruk utan också andra skattskyldiga. Särskilt nämnes att den som innehar tjänst, uppdrag eller arbetsanställning, på grund varav han uppbär inkomster från allmänheten eller eljest från annan än arbetsgivaren, skall beträffande dessa inkomster dag för dag föra anteckningar, som erfordras för fullgörande av deklara-tions- och uppgiftsskyldighet enligt taxeringsförordningen. Till denna grupp höra bl. a. vissa läkare i allmän tjänst, servitörer, droskchaufförer. En besläktad förpliktelse har den som, utan att komma in under någon av ovan angivna kategorier, likväl har deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet enligt Tax. F.

En form av deklara-tionskontroll skapas genom bestämmelserna om skyldighet att lämna uppgift till ledning för annans taxering. Kretsen av dem som utan anmaning hava denna skyldighet har i förslaget något förstorats. Sålunda skall uppgiftsplikt beträffande löner, pensioner o. d. föreligga i alla de fall, då vederbörande enligt upp-bördsförordningen varit skyldig att verkställa skatteavdrag. I förslaget betonas att alla slags förmåner skola angivas. Skyldigheten att efter anmaning lämna uppgifter i och för taxering har något vidgats. Såsom särskilt betydelsefull nämnes den i förslaget upp-tagna skyldigheten för näringsidkare att lämna uppgift om köp från och försäljning till annan namngiven näringsidkare.

Särskild uppmärksamhet påkallar bokföringsgranskningen, som i mån av behov skall äga rum. Sådan eller därmed jämförlig granskning är enligt de sakkunniga det enda förfarande, varigenom kontroll av näringsidka-res deklara-tioner kan verkställas på ett något så när tillfredsställande sätt. Denna form av kontroll får namnet taxeringsrevision. Härigenom markeras att den kan innefatta icke blott en granskning av bokföringen med tillhörande handlingar, utan även andra undersökningar, som kunna tjäna det med revisionen avsedda syftet. Granskningen skall företagas icke endast då besvär anförts eller eljes särskild anledning därtill yppats. Den kan icke blott röra den ifrågavarande skattskyldiges egen bokföring m. m. utan även hänföra sig till annan skattskyldigs räkenskaper och anteckningar. Det är nämligen möjligt att uppgifter för kontroll av en skattskyldig måste hämtas från annan skattskyldigs handlingar.

Vad angår de rikhaltiga bestämmelserna om påföljd av att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet i och för taxering icke behörigen fullgjorts skall här endast nämnas att betänkandets utvidgningar av denna skyldighet konsekvent böra inverka i fråga om beteende-områden, till vilka påföljd anknytes. För att taxeringsorganisa-tio-

nen skall kunna tillbörligen fullgöra sina krävande funktioner föreslås en förändring och förstärkning av densamma. Härigenom skall den förvärva större sakkunskap. Bland andra åtgärder anbefalles inrättande av ett centralt organ, taxeringsstyrelse med ett 30-tal befattningshavare. I spetsen ställes en generaldirektör och närmast under honom tre byråchefer.

Då de sakkunnigas betänkande remitterats till ett stort antal myndigheter och organisationer, var flertalet remissinstanser ense om behovet av åtgärder för att åstadkomma en jämnare och mera effektiv taxering. Det framhölls också att skatteflykt genom oriktiga deklARATIONER ingalunda vore begränsad till någon viss grupp eller vissa grupper i samhället. Vad angår de av de sakkunniga föreslagna åtgärderna voro yttrandena divergerande. En del voro i huvudsak tillstyrkande. Åtskilliga remissinstanser uttalade sig helt eller övervägande avstyrkande. Vissa instanser påyrkade en överarbetning av förslaget. Den kritik som av flera instanser riktades mot detta innefattade mycket allvarliga anmärkningar. Sålunda betonades att de sakkunniga alltför ensidigt tillgodosett de fiskaliska synpunkterna och icke alls eller endast i ringa måtto beaktat kraven på rättssäkerhet och respekt för privatlivets helgd samt att realiserandet av förslaget måste framkalla ökad irritation mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna. Förslaget innehöll också bestämmelser, som voro praktiskt ogenomförbara eller säkerligen icke komma att efterföljas.

I prop. nr 160 till riksdagen år 1955 uttalar finansministern att åtskilliga av de sakkunnigas förslag böra, med jämkningar i vissa fall, genomföras. Andra åter anses kräva ytterligare överväganden eller böra avskrivas. Prop. innehåller därför icke någon fullständig revision av Tax. F. utan endast ändringar och kompletteringar av denna. En så omfattande förpliktelse att ombesörja nödigt material för deklarationsskyldighetens fullgörande som anbefallts i betänkandet torde enligt prop. icke kunna i praktiken upprätthållas. I prop. upptages en föreskrift, som ger möjlighet att taga hänsyn till omständigheterna i olika konkreta fall. Föreskriften avser även den som skall lämna uppgift till ledning för annans taxering.

Prop. ansluter sig med någon modifikation till betänkandets regler om de uppgifter, som en deklarerant har att utan anmaning lämna i och för sin egen taxering, och accepterar också tanken att envar bör utöver vad deklarationsformuläret föranleder till meddela de upplysningar, som kunna ha betydelse för taxering av inkomst eller förmögenhet. I betänkandet föreslogs i detta sammanhang en viss

uppgiftsskyldighet efter anmaning rörande deklarantens levnads-kostnader. En sådan förpliktelse har i prop. vunnit gillande. Prop. har med vissa jämkningar upptagit de sakkunnigas normer beträffande uppgifter till ledning för annans taxering. Särskilt framhålles bl. a. att uppgift om inkomst av tjänst utan anmaning bör upptaga alla erhållna förmåner, däribland naturaförmåner av olika slag. Förslaget om s. k. taxeringsrevision har principiellt accepterats av prop. Frågan om ändringar i taxeringsorganisationen anses av finansministern behöva ytterligare utredning. Prop:s förslag till ändringar i Tax. F. blev med vissa mindre jämkningar lagfäst.

Det lagstiftningsarbete, som här ovan omtalats kan föranleda den slutsatsen att det med nuvarande beskattning och andra samhällsliga förhållanden är mycket svårt — måhända omöjligt — att åstadkomma en taxeringsordning som med tillbörlig effektivitet motverkar den underhaltiga skattemoraleu utan att över hövan besvära och irritera många deklarationsskyldiga. Illustrativt är det synnerliga missnöje, som vållades av de deklarationsblanketter till ledning för annans taxering, vilka i slutet av 1955 förelades arbetsgivarna. Episoden tyckes också utvisa att ett blankettskrivande ämbetsverk kan komma in i händelseförloppet som en supplerande lagstiftningsfaktor. Kausaliteten till den dåliga skattemoraleu eller överhuvud den bristande viljan att behörigen fullgöra deklarations- och uppgiftsskyldighet är ett vidlyftigt och komplicerat kapitel som icke här skall utredas. Jag nämner emellertid att det därvidlag haft en mycket stor betydelse att beskattningen är för hög och för många alltför tryckande och saknar tillräckligt stöd i allmänhetens rättsmedvetande. Den ständiga myntförsämring, som länge spelat en central roll i den ekonomiska utvecklingen, och den därpå beroende ökningen av nominella värdesummor ha i förening med skatteskalans konstruktion ökat skattetrycket. Jag erinrar också om den bristande aktning för given lag och andras rätt och intressen, som generellt sett är ett starkt framträdande tidsdrag.

Beskattningsreglerna äro mycket rikhaltiga och ofta svårtillämpliga och ofta föremål för ändring. Deklarationen kan vålla bekymmer för en samvetsgrann människa. Om en deklarant på grund av bristande insikt eller omsorg eller av överdriven samvetsgrannhet i något avseende deklarerar oriktigt till sin egen nackdel, överensstämmer det med den i taxeringsordningen generellt angivna rättvisegrundsatsen att taxeringsnämnden företager nödig rättelse. Det är dock sannolikt en ganska vanlig uppfattning hos allmänheten

att nämnden låter en sådan justering falla utanför sin uppgift. Denna uppfattning bidrager naturligtvis till att en deklarat i ett fall då han känner sig tveksam väljer det för honom fördelaktigaste alternativet. År 1955 gjordes vissa ändringar i beskattningsreglerna. De tänktes skola leda till förenklat deklarations- och taxeringsförfarande. Den lättnad som beredes genom dessa regler är mycket begränsad.

Det torde vara obestridligt att den insikt — och även eftertanke — som kan fordras av en deklARATIONSSKYLDIG, måste skifta, allt efter vederbörandes personliga förutsättningar. Han kan från antydda synpunkter vara mer eller mindre skickad att bemästra de svårigheter, deklARATIONEN kan vålla, låt vara att dylika olikheter i personliga kvalifikationer spela ringa eller ingen roll beträffande uppgifter, som röra mera elementära frågor. En särskild maning till omsorg kan innefattas i den deklARATIONSSKYLDIGES samhälleliga ställning. Det är emellertid icke uteslutet att även personer med stora personliga förutsättningar kunna ha avsevärda svårigheter vid deklARATION. Å andra sidan bör man också ihågkomma möjligheten att vissa speciella förhållanden, såsom ålderdom, sjukdom, försvagade själskrafter, psykisk depression, kunna utan den deklARATIONSSKYLDIGES förvållande menligt inverka på hans förmåga att fullgöra sin funktion.

Inrikesministern Hedlunds missöde som deklarat, beträffande uppgift, avlämnad kort innan han blev statsråd, och dess i tiden närliggande efterspel äro välbekanta. Högsta Domstolens enhälligt fällande dom — för grov oaktsamhet — kommenterades av statsministern i ett uttalande. I detta anfördes bl. a. att ingen ifrågasatte att statsrådet Hedlunds glömska vid deklARATIONEN varit avsiktlig eller satte eljes hans hederlighet i tvivelsmål. De sista orden äro liktydiga med en förklaring att herr Hedlund deklarerat med hedern i behåll, såsom yttrandet också återgavs i en version i pressen. Mindre uppmärksamhet torde det ha väckt att på en punkt av vårt blankettväsen gjorts en detaljändring, som med skäl tyckes ha föranletts av statsministerns nyssnämnda domskommentar. Åtminstone på de deklARATIONSBANKETTER, som skulle användas av dem som icke ägt eller innehaft fastighet eller drivit rörelse etc. (några andra deklARATIONSBANKETTER har jag icke till hands) förekom en tid nederst på första sidan med fetstil denna till ansvarskänslan vädjande maning: »Deklarera med hedern i behåll. Vältra ej över skattebördan på andra!» Den citerade passusen har nu försvunnit från mina blanketter.

Den deklara-tionsuppgift rörande avdrag på riksdagsmannaarvode, vid taxering för inkomst, som under en följd av år meddelades av finansministern Wigforss, var på sin tid föremål för rätt mycken uppmärksamhet. Fråga var om innebörden av skattelagstiftningens stadgande att den som hade arvode för deltagande i riksdag eller i viss annan institution å annan ort än där han varit »bosatt» hade vid inkomsttaxering rätt att som omkostnad för uppdragets fullgörande avdraga två tredjedelar av arvodet. I den år 1954 utkomna del III av Minnen har herr Wigforss återkommit till ämnet. Framställningen innehåller härvidlag huvudsakligen följande. Han utgår ifrån den differentiering av ersättning åt riksdagsmän, som beslöts av 1917 års riksdag. Differentieringen innebar att en högre ersättning tillerkändes »landsortsbor» och en lägre stockholmare. Vid tillskapandet av differentieringen begrundades i konstitutionsutskottet vad som skulle förstås med att vara bosatt å ena eller andra orten; resultatet blev att mantalsskrivningen borde bli avgörande. Det sades uttryckligen ifrån att ordet »bosatt», som fördes in i lagtexten, skulle tolkas som mantalsskriven. Utskottet var emellertid inte ovetande om att detta i enskilda fall ledde till konsekvenser, som stredo mot den materiella grunden för olikheten. Riksdagen beslöt i enlighet med utskottets förslag. Riksgäldskontoret, som ut-anordnade arvodena, följde också utan undantag regeln att mantalsskrivningsorten var avgörande för frågan om det högre eller lägre arvodet skulle utbetalas.

Herr Wigforss anför vidare att fram till 1928 var det högre arvodet helt skattefritt och upptogs icke i deklara-tionen; vadan någon fråga om avdrag från arvodet ej kunde uppkomma. Efter kommunalskattereformen 1928 blevo två tredjedelar av landsortsarvodet skattefria och en tredjedel därav beskattades. I deklara-tionen skulle hela arvodet tas upp som inkomst och avdrag sedan göras för två tredjedelar. Någon ändring gjordes icke i riksgäldskontorets praxis att i överensstämmelse med riksdagsbeslutet 1917 anse bosatt vara lika med mantalsskriven. Att ordet bosatt när det gällde beskattningen skulle ha samma betydelse som vid avgörandet av arvodets storlek togs för givet fram till 1946, då prövningsnämnden i Göteborg — och förmodligen åtminstone ytterligare en prövningsnämnd — övergick till en annan tolkning. Enligt denna skulle ett högre arvode kunna utgå, som icke var förenat med avdragsrätt vid beskattningen. Prövningsnämnden ändrade taxeringsnämndens beslut att liksom alla föregående år godkänna herr Wigforss' avdrag. Anledningen till prövningsnämndens åtgärd var enligt herr

Wigforss utan tvivel att en känd skatteexpert, dåvarande skattedirektören i Stockholm G. Sandström vid sin granskning av vår inkomstbeskattning gett uttryck för uppfattningen att bosatt inte borde anses liktydigt med mantalsskriven utan avse orten där den skattskyldige hade sitt hemvist eller hushåll. I sin följande framställning skildrar herr Wigforss de öden, som frågan om differentiering och om beskattning av ersättning åt riksdagsmän sedermera haft.

Då nu herr Wigforss själv till behandling återupptagit sin deklara-tionsfråga, torde det icke vara opåkallat att i och för ytterligare belysning något komplettera framställningen. Frågan har ju också ett avsevärt juridiskt intresse — låt vara numera egentligen rättshistoriskt. Det kunde naturligtvis i och för sig synas önskvärt att uttrycket »bosatt» hade samma betydelse, vare sig fråga var om storleken av ersättning åt riksdagsman enligt 1917 — och 1918 — års reglering i riksdagsordningen eller om rätt till avdrag på ersättningen vid taxering till inkomst enligt skattelagstiftningen. Om en riksdagsman, som faktiskt hade hemvist eller hushåll i Stockholm, men var mantalsskriven å annan ort, anlidade den för honom fördelaktiga lagtolkning, som gav honom rätt till avdrag av två tredjedelar vid inkomsttaxering, var detta också förklarligt. Men omständigheterna vid avdragsregelns tillkomst tala avgjort emot denna tolkning.

K. prop. nr 102 till 1927 års riksdag angav i 32 § av förslag till kommunalskattelag vissa förmåner, vilka icke skulle upptagas som inkomst av tjänst, bl. a. »arvode eller traktamente för deltagande i riksdag, statsrevision, kyrkomöte eller kommitté å annan ort än där arvodes- eller traktamentstagaren varit bosatt». Med anledning härav och av motion i A. k. anförde första särskilda utskottet, som utformade regeln om avdrag från inkomst av uppdrag och som bland sina medlemmar räknade herr Wigforss: »Utskottet finner det riktigt att arvode eller traktamente för deltagande i riksdag, statsrevision och kyrkomöte även å annan ort än där arvodestagaren varit bosatt beskattas, medan å andra sidan avdrag får ske för den merkostnad uppdraget föranleder. Vid övervägande av frågan huru bestämmelsen om dylik avdragsrätt skall utformas har utskottet ansett en schablonmässig beräkningsgrund böra angivas, och funnit en lämplig avvägning härutinnan åstadkommas, därest det föreskrives att såsom omkostnad alltid få avräknas två tredjedelar av det uppburna arvodet. Detta omkostnadsbelopp motsvarar i det närmaste den ersättning, som enligt gällande resereglemente utgår så-

Deklarationssvårigheter

som traktamentsersättning enligt traktamentsklass B i gällande resereglemente.» Utskottet framhåller sålunda med all tydlighet att grunden till avdragsrätten är den särskilda kostnad, som förorsakas därav att vederbörande för uppdragets fullgörande vistas utanför sin boningsort. Det torde vara klart att denna motivering icke täcker det fall att en riksdagsman faktiskt har hushåll eller hemvist i Stockholm, men är mantalsskriven å annan ort. Utskottets tankegång kom också till uttryck i avfattningen av kommunalskattelagen 33 §. I sitt arbete, Om beskattning av inkomst av tjänst samt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt svensk rätt, Sthlm 1945, anför Sandström efter en historik att med uttrycket »ort där han varit bosatt» i nyssnämnda lagrum måste förstås den *faktiska* bosättningsorten, icke mantalsskrivningsorten.

Då statsrådet Sträng, sedermera finansminister och därjämte riksdagsman deklarerade för 1954, beaktade han icke att han icke var berättigad göra omkostnadsavdrag på det riksdagsmannaarvode, som han angav i enlighet med meddelande från riksdagens kansli, och begärde därför sådant avdrag med 3 000 kr.

Beskattningsreglerna äro mycket rikhaltiga och ofta svårtillämpliga och ändras ofta.¹ Det är möjligt att det även för deklaranter med särskilt goda personliga förutsättningar för denna sin uppgift kan falla sig svårt att uppgöra en korrekt deklaration. Denna möjlighet gör sig i stort sett betydligt starkare gällande för ordinära deklaranter.

¹ Sedan ovanstående skrivits, hava 1955 års taxeringsakkunniga, vilka biträts av två experter, avgivit betänkande med förslag till ändrad taxeringsorganisation. De sakkunniga meddela att det befunnits ändamålsenligt att gemensamt redovisa resultatet av deras arbete och av det arbete med en lagteknisk revision av Tax. F., som ankommit på finansdepartementets rättsavdelning.