

BEHANDLINGEN AV DEKLARATIONSBRÖTT I OLIKA LÄNDER¹

Av

Professor Leif Mutén

Man brukar anse, att inställningen i frågan om skattemoral varierar ganska starkt både mellan olika samhällsgrupper i samma land och — kanske i ännu högre grad — mellan olika folk.² Visserligen lär väl skattebetalare i alla länder ha det gemensamt, att de inte är särskilt roade av att betala skatt. Men man kan räkna med att inställningen varierar också härvidlag, om det också är få som helhjärtat kan instämma med den berömda amerikanske domaren Holmes förklaring, att han tyckte om att betala sin skatt: »When I pay taxes, I buy civilization».

Särskilt besvärlig är moralfrågan, när skattesystemet i väsentliga delar bygger på den enskilde skattebetalarens medverkan i form av en självdeklaration. Många finner tanken motbjudande, att man skall tvingas vittna till sin egen nackdel.

En individuellt avpassad beskattning av ett mycket stort antal medborgare vore omöjlig utan en sådan aktiv medverkan från de skattskyldiga. Skulle utrednings- och bevisbördan läggas på skattemyndigheterna i samma omfattning som den i brottmål åvilar polis- och åklagarmyndigheterna, vore ett system med individuell beskattning inte genomförbart utan orimliga kostnader.

Men även om man förstår detta, kan det bära emot att sätta likhets-tecken mellan aldrig så uppsällig falskdeklaration och bedrägeri. Det görs ganska allmänt en viss skillnad mellan åtgärder för att undgå att själv bli av med pengar och handlingar, som går ut på att beröva andra deras. Först när det betraktelsesättet trängts igenom, att den som försummar sina skatteåligganden åker snålskjuts på andra medborgares bekostnad, finns det bakgrund för ett likställande av skattesvek med bedrägeri.

En sådan inställning är efter all erfarenhet lättare att få fram, när

¹ Det följande är en lätt bearbetning av ett radiokäseri, som ingick i en serie om olika slags brott från olika länders synpunkt. Det publiceras på red:s förslag och jeke utan tycken, eftersom ämnet inbjuder till långt mer inträngande forskning än jag haft tillfälle att bedriva.

² För en utförlig diskussion av denna och andra här berörda frågor hänvisas till 4:e nordiska kriminalistmötets förhandlingar, Nord. Tidskr. f. Kriminalvidenskab, 1957 s. 1—51, Nord. kriminalistisk årsbok 1957, s. 143—188.

känslan av en solidarisk samhällsgemenskap är stark hos medborgarna, och när förtroendet till förvaltningens objektivitet och obesticklighet är orubbat, än när det brister i dessa stycken. I ett samhälle, där lagarna påtvingas landet av utländsk makt, blir skattemorale dålig, det har förhållandena under åtskilliga ockupationsregimer gett besked om. Något liknande kan bli fallet med skattemorale hos en befolkning eller en befolkningsgrupp, som känner sig utsatt för överhetens maktmissbruk. Särskilt aktualiseras sådana problem, när beskattningen används för sådana syften, t. ex. inkomst- och förmögenhetsutjämning, diskriminering av vissa företagstyper eller näringsgrenar etc., för vilka förståelsen inte är så utbredd inom den missgynnade gruppen.

Är skattemorale låg fungerar ett självdeklarationssystem dåligt. Kanske är det inte någon tillfällighet, att ett sådant system använts under betydligt längre tid i länder som de nordiska länderna, Tyskland, Schweiz, England och USA än i sådana av romersk-katolsk tradition präglade stater som Italien och Frankrike. Det är en uppfattning, som kanske inte är så lätt att vetenskapligt belägga — uppgifter om skattefuskets omfattning bygger med få undantag på gissningar — men som kännare av förhållandena brukar betrakta som riktig, att skattemorale faktiskt är sämre i de latinska länderna än på andra håll.

Det har sagts, att Thomas av Aquino, den romerska kyrkans store 1200-talsfilosof, skulle ha ett visst medansvar för denna inställning. Han behandlade skatterna som en kategori av rån och plundring (*rapina*), låt vara att han ansåg beskattning till skillnad från annat röveri kunna äga rum, utan att därmed någon synd bleve begången (*aurum rapina possit fieri sine peccato*). Vad som var särskilt farligt för skattemorale i hans lära var däremot uppfattningen, att endast sådana mänskliga lagar, som var rättvisa, kunde binda samvetet. Skattebetalarna fick därmed ett slags ursäkt för brott mot sådana skattelagar, som de inte kunde finna rättvisa.

Dessvärre leder en sådan privat lagprövningsrätt lätt nog till en bedömning, som är tilli vederbörande skattebetalares egen fördel. Att ta sig själv rätt är lika olämpligt på skatterättens som på andra rättsområden. Den officiella katolska ideologien ger numera inte heller något egentligt utrymme för enskilda initiativ på det här fältet.³ Men Thomas' anda kan med viss rätt sägas leva kvar i de skattestrejker, som tid efter annan fördyrat särskilt de italienska och franska finansministrarnas tillvaro. Senast i mars är utlyste OAS skattestrejki i Algeriet, och tidi-

³ Modern katolsk syn på dessa frågor i ett land med traditionellt bedräglig skattemoral tolkas temperamentsfullt och valfärdigt i Ch. Cardyn-J. Delepiere S. J., *Fraude... ou payer ses impôts?* Ecole supérieure des sciences fiscales, Bruxelles 1962.

gare gjorde poujadisterna detsamma i moderlandet. Både fransk och italiensk rätt stadgar stränga straff för den, som uppviglar till ohör-samhet mot skattebestämmelserna. Sådant kan väl straffas även hos oss, men en speciallag mot skattestrejker ligger oss nog ganska fjärran.

Mot bakgrunden av den thomistiska moralen är det kanske inte heller så märkvärdigt, när en italiensk kronikör förklarar, att samma societets-personer, som med upphöjt lugn låter sig uppföras på taxeringsmyndig-heternas offentliga strafflistor, med förskräkelse söker komma undan publicitet om vilka som frekventerat otillåtligt avancerade nöjeslokaler. Skattebrottet, om än aldrig så grovt, stämplar inte sin man på tillnär-melsevis samma sätt som ett kanske ganska lindrigt brott mot sexuella tabun. Den mänskliga lagen, skattelagen, kan en biktfader åtminstone finna diskutabel. Den gudomliga lagen står fast. Och har vi inte även i vårt land åtskilligt kvar av denna moralsyn?

Strafförfarandet

När man behandlar deklara-tionsbrott, brukar man skilja mellan upp-sätlig brottslighet, falskdeklaration, och värds-löshetsbrott. För att värds-lös deklara-tion skall kunna bestraffas i Sverige, måste den skattskyldiges oaktsamhet vara grov. Straffskalan för falskdeklaration är böter upp till fem gånger det undandragna skattebeloppet eller fängelse, vid synnerli-gen försvarande omständigheter straffarbete i högst två år. Den som dömts till frihetsstraff kan samtidigt åläggas utge straffskatt med upp till tre gånger det undandragna beloppet, detta för att inte en fängelse-dom skall uppfattas som lindrigare än de ofta dryga böterna. För värds-lös deklara-tion är bötesmaximum två och en halv gånger den undandragna skattens belopp. Endast vid synnerligen försvarande omständigheter kan fängelse, högst sex månader, utdömas.

Det som vid en internationell jämförelse framstår som karakteristiskt för vårt system är dels att värds-lös deklara-tion kan straffas så hårt som här kan ske, dels att de påföljder, som kan komma i fråga, alltid döms ut av domstol, icke av skattemyndighet.

I USA, där man för falskdeklaration har betydligt hårdare maximalt frihetsstraff, och sannolikt oftare dömer ut sådant straff än vi gör här (böterna är å andra sidan lägre), bedöms oupp-sätliga brott mycket lind-ri-gare. Kan uppsåt inte styrkas, är en femprocentig förhöjning av skatten allt som kan utdömas. Liknande gränsdragning görs också i England, där behandlingen av det uppsätliga brottet grundas på menedsreglerna — på samma sätt som man hos oss kan diskutera att i stället för en särskild

skattestrafflag använda bestämmelserna om osant intygande, SL 13: 11 — medan värds-lös deklara-tion är en ordningsförseelse. På samma sätt skiljer man noga mellan brotten i fransk, tysk och italiensk rätt.

Den nära sammankopplingen mellan falskdeklara-tion och värds-lös deklara-tion har hos oss sin historiska motivering i att man med värds-löshetsbrottet velat täcka huvudsakligen de fall, där tillräcklig bevisning för misstänkt uppsåt inte förelegat. Det är ganska vanligt, att åtal väcks för falskdeklara-tion, alternativt värds-lös deklara-tion, och att åklagaren räknar med att bevisningen skall räcka för en fällande dom åtminstone för det lindrigare brottet. Men även utan misstanke om uppsåt kan värds-löshet bestraffas. Själva oaktsamheten, om den är grov, är tillräckligt klandervärd, så som lagen är skriven (jfr NJA 1953: 364).

Härigenom får våra domstolar ta hand om ett ganska brett register av fall, omfattande både falskdeklara-ter med styrkt uppsåt, falskdeklara-ter, som i brist på bevis om uppsåt fälls för värds-lös deklara-tion, och grovt slarvande deklara-ter — stora och små syndare om varandra. I andra länder med jämförbara skattesystem har man i allmänhet en strängare sällning av de fall, som släpps upp till domstolarna. Men i gen-gäld är det i regel så ordnat, att ett sanktionssystem även står de admi-nistrativa myndigheterna till buds.

I USA gör man exempelvis åtskillnaden så, att de uppsätliga brotten går till domstolarna, medan straffskatt, som i första hand mäts ut av skattemyndigheterna, förblir den enda påföljden i värds-löshetsfallen. I Danmark kan skattemyndigheterna lägga på böter, medan domstolsför-farandet sparas för ett fåtal grova syndare. I Tyskland finns det en dub-bel processordning, som gör det möjligt att föra hela processen om straff-påföljd som en skatteprocess med det sekretesskydd sådana har i Tysk-land, men enligt vilken både skattemyndigheten och den skattskyldige kan ta initiativ till målets överförande till allmän domstol. Liknande ar-rangemang har man t. ex. i Frankrike och Italien.

Ett skäl för en sådan uppdelning av sanktionssystemet, som ger skatte-myndigheten straffande befogenhet, är att man därigenom får ett mera diskret förfarande, när det gäller att ta hand om värds-lösa deklara-ter, vilkas brott inte anses så grovt. Detta diskretionsskäl gäller särskilt när processen är hemlig. Önskemålet att få en sådan differentiering återspeg-lar skattestraffprocessens dubbla funktion: med lagförandet av falskde-klara-terna önskar lagstiftaren nå en moralbildande effekt — man vill försöka påverka opinionen därhän, att falskdeklara-tion betraktas som ett infamerande brott i klass med bedrägeri. Straffen för värds-lös dekla-ra-tion däremot har kanske inte i samma grad denna folkuppfostrande karaktär utan snarare syftet att på samma sätt som en effektiviserad

deklarationskontroll göra klart för deklaranterna, att det inte lönar sig att slarva. Här skall inte diskuteras, huruvida förbättrad kontroll och skärpta straff är vare sig de enda eller de lämpligaste medlen att förbättra skattemoralen. Det vore i varje fall värdefullt, om kriminologisk forskning sattes in på dessa viktiga frågor.

Mot en ordning av detta slag kan emellertid allvarliga rättssäkerhets-synpunkter anföras. Ett urskillningslöst administrativt bestraffande av dem som fått sin taxering höjd i förhållande till deklarationen, sådant som på sin tid förestogs av skattelagssakkunniga (SOU 1954: 24 s. 129 ff.), skulle knappast tillgodose allmänhetens känsla för rent spel. En straffsanktion på ett område som detta kan knappast utformas på ett tillfredsställande sätt utan att hänsyn tas till deklarentens subjektiva förhållanden vid bedömning av graden av vårdslöshet. Men därmed kommer man in på ett område, som är mindre väl lämpat för den administrativa, i regel skriftliga processen.

Man kan också invända, att tillgången till ett administrativt sanktionsförfarande kan leda fram till en förhandlingssituation mellan taxeringsmyndighet och deklarationssyndare, som från rättssäkerhetssynpunkt kan vara betänkelig. I många länder ställs den skattskyldige inför valet, om han vill gå med på ett strafflillägg i godo eller ta en process vid allmän domstol. Ett underkastelseförfarande finns reglerat t. ex. i tysk och italiensk rätt, som ger rättsligt stöd åt en praxis, där myndigheten och den skattskyldige sinsemellan förhandlar och gör upp om skälig påföljd. Likartade förhållanden råder även i t. ex. USA och Danmark.

Rättssäkerheten är också i fara vid ett system som det tyska, när den som fått administrativa böter utmätta ställs inför valet att klaga i administrativt besvärsväg eller vädja till domstol. Den administrativa processen är hemlig men ger något sämre rättssäkerhetsgarantier. Domstolsprocessen är i princip säkrare, men medför dels en besvärande offentlighet, dels risken för reformatio in pejus, genom att det är ett helt nytt förfarande som där öppnas.

En dansk forskare, Jörgen Smith, som särskilt jämfört danska och svenska regler, har ändå funnit, att de goda sidorna med en sådan administrativ sanktionsordning överväger. Han påpekar bl. a., att skattemyndigheterna i Danmark pålägger böter i inte mindre än ca 10.000 fall om året, medan bara ett fyrtiotal går till domstol.¹ Den siffran kan jämföras med antalet bötfälda i Sverige, där domstolarna tar hand om ungefär 2.000 syndare varje år, alltså långt färre än de danska skattemyndigheterna straffar. Det innebär, att åtskilliga kanske slipper helt

undan påföljd i Sverige, som skulle fått böta i Danmark, medan å andra sidan det väsentliga obehag, som det innebär att komma inför domstolen, i Danmark besparas andra än de allra grävsta falskdeklaranterna.

Vad detta kan betyda från moralbildningssynpunkt är naturligtvis en fråga, som kräver grundlig undersökning. En synpunkt, som tycks finna stöd på flera håll, är att en alltför kraftig reaktionsform kan bli ineffektiv — behövs det en så stor apparat som att sätta i gång åklagarmyndigheten och få den skyldige inför domstol, blir taxeringsmyndigheterna mindre benägna att alls sätta i gång något straffförfarande. Likartad tycks reaktionen ha varit i Danmark, när man där en period under 1950-talet hade regeln att publicera de bötfäldas namn. Sannolikt kan man se det ringa antalet lagförda i Danmark som ett utslag av samma obenägenhet att gripa till det yttersta medlet.

Kanske har man att göra med en liknande reserverad inställning från skattemyndigheternas sida i de länder, där man i lagstiftningen med alltför hårda grepp försöker bygga upp en skattemoral, som saknar resonans i opinionen. Drakoniska straff, hårdare än våra, hotar t. ex. de franska falskdeklarerter, som dras inför rätta. Men utan tvivel är det, där som på många andra håll, mera den anda, i vilken lagarna tillämpas, än själva paragraferna, som säger något om rättens verkliga innehåll. Finns förvaltningen de hårda straffen vara avpassade bara för de sällsynta undantagsfallen, och görs flertalet fall upp förhandlingsvägen, kan de stränga lagarnas moralbildande verkan bli mindre än lagstiftaren tänkt sig.²

I vårt land borde man såtillvida kunna räkna med en kraftigare verkan av skattestrafflagen, eftersom skattemyndigheterna visserligen är sparsamma med åtalansmälningarna, men ändå tvingas att i de fall, där en påföljd inte gärna kan utebli, till domstolen överlämna även ärenden, som de egentligen kunde varit beredda att göra upp själva, om de haft rätt därtill.

Å andra sidan kan det tänkas, att just vår ordning, där även vårdslöshetsbrotten, de ojämförligt flesta, tas till domstol, gör allmänna opinionen mindre känslig för den moralbildande effekt man velat nå med skattestrafflagen. Det är svårt att lära allmänheten att skilja mellan det uppsåtliga brott lagstiftaren avsett vara infamerasande, och det mindre grava vårdslöshetsbrottet. Inskränktes domstolsfallen till den förra kategorien, skulle det sannolikt bli obehagligare än nu att dömas. Som läget nu är kan man diskutera, om inte det relativt oskyldiga i vårdslöshetsbrottet

Smith, J., Skatteundersøgelser, efterbetaling og straf. Gads forlag, København 1961, s. 152f.

¹ Se särskilt lagrådet i prop. 140:1943 s. 104.

— tillräckligt oskyldigt för att det t. o. m. skall vara möjligt för en politisk förgrundsfigur att slippa avgå trots fällande dom — kan smitta av sig, så att opinionen bagatelliserar även falskdeklarationernas brott. När för falskdeklaration dömda kan hedras med både ordnar och taxeringsnämndsuppdrag (åtminstone det senare får man väl tro av misstag!), kan man fråga sig, om inte strafflagens moralbildningsförsök skulle gjort större lycka, ifall domstolsprocessen normalt reserverats för de uppsåtliga brotten.

Men frågan om moralen alls kan ändras genom strafflagstiftning är så oviss, att man säkert får tänka sig för åtskilliga gånger innan man för en så tvivelaktig vinnings skull accepterar de nackdelar från rättssäkerhetssynpunkt och de bevis tekniska svårigheter vid särskiljandet av de olika kategorierna, som införandet av ett administrativt strafförfarande skulle föra med sig.