

SAMFUNNSØKONOMISKE STUDIER

20



DET NORSKE
SKATTESYSTEMET
1967

THE NORWEGIAN SYSTEM
OF TAXATION 1967

STATISTISK SENTRALBYRÅ
OSLO 1968

DET NORSKE
SKATTESYSTEMET
1967

SAMFUNNSØKONOMISKE STUDIER NR 20



DET NORSKE
SKATTESYSTEMET
1967

THE NORWEGIAN SYSTEM
OF TAXATION 1967

STATISTISK SENTRALBYRÅ
CENTRAL BUREAU OF STATISTICS OF NORWAY
OSLO 1968

Forord

Denne publikasjon er en ajourført utgave av Det norske skattesystemet 1958 (SØS nr. 7).

Publikasjonen tar i første rekke sikte på å gi en kort, men likevel samlet oversikt over det norske skattesystem. Det gjør at boka for store delers vedkommende har karakter av oppslagsverk.

En del av det stoffet som er samlet i del I har imidlertid krav på mer allmenn interesse. En finner her bl.a. tall for hvordan skattene har utviklet seg i de siste hundre år og en diskusjon av de prinsipper som kan sies å beherske vårt skattesystem av i dag. Det er lagt vekt på å vise hvordan skattesystemet er resultatet av en lang historisk utvikling, der synet på samfunnsoppgavene og skatteprinsippene har vekslet.

Under arbeidet har en dratt nytte av håndbøker og stortingsdokumenter om norske skattespørsmål. En liste over det viktigste materiale som er nytt, er tatt inn bakerst i publikasjonen.

Ajourføringen er utført av forsker Hallvard Borgenvik i samarbeid med sekretær Reidunn Berg Eilertsen.

Statistisk Sentralbyrå, Oslo, 4. mars 1968

Petter Jakob Bjerve

Preface

This publication is a revised edition of *The Norwegian System of Taxation 1958* (SØS No. 7).

The purpose of the publication is to provide a brief but comprehensive survey of the Norwegian system of taxation. Consequently, a major part of this book will primarily serve as reference material.

Some of the material collected in part I, however, is of a more general interest. This section, for example, contains figures which show the development of taxes during the last century, as well as a discussion of the principles governing our current system of taxation. An effort has been made to show how the system is the result of a long historical development as part of ever changing views on government responsibility and principles of taxation.

Manuals and parliamentary documents on Norwegian taxation have been useful in the compilation of this publication. A list of the most important references is included at the end of the book.

This revised edition has been prepared by Mr. Hallvard Borgenvik with the assistance of Mrs. Reidunn Berg Eilertsen.

Central Bureau of Statistics, Oslo, 4 March 1968.

Petter Jakob Bjerve

Innhold

	Side
Del I. Innledning og oversikt.	
<i>Kapittel</i> 1. <i>Disposisjon og innhold</i>	13
» 2. <i>Utviklingen i skattesystemet og skattene i dag</i>	17
1. Historisk oversikt	17
2. En oversikt over skatteinntektene i dag	22
» 3. <i>Skatteprinsipper</i>	27
1. Skatteprinsipper i skatte- og finansiellitteraturen	27
2. Noen grunnprinsipper i det norske skattesystemet	31
Del II. Inntekts- og formuesskattene.	
<i>Kapittel</i> 4. <i>Oversikt over inntekts- og formuesskattene</i>	35
» 5. <i>Skatleggingen av personer</i>	37
A. Om den skattepliktige inntekten	37
1. Begrepet «antatt inntekt»	37
2. Næringsinntekt	39
3. Særregler for næringsinntekt i jordbruk, skogbruk og fiske	47
4. Lønnsinntekt	49
5. Pensjoner, livrenter og offentlige trygder	50
6. Banksparing og livsforsikring	51
7. Annen inntekt	51
B. Om den skattepliktige formuen	54
1. Realaktiva	54
2. Andre formuesobjekter	55
3. Gjeldsfradrag	56
C. Forsørgerbegrepet og skatteklasseinndelingen	56
D. Skatteberegning ved kommuneskattelikningen	58
1. Den ordinære inntektsskatten	58
2. Formuesskatten	59
E. Skatteberegning ved statsskattelikningen	60
1. Inntektsskatten	60
2. Formuesskatten	62
3. Inntektsavgift til skattefordelingsfondet	62
4. Særskatt til utviklingshjelp	62
F. Sammendrag av skatteberegningene	62
G. Innbetaling av skattene	66
1. Skatt av lønnsinntekt	66
2. Forskottsskatt av annen inntekt	69
3. Endelig oppgjør	69
4. Fordelingen av skatten mellom stat, kommune, trygdeforvaltning og fond	70

	Side
<i>Kapittel 6. Skattleggingen av selskaper og institusjoner</i>	70
A. Innenlandske aksjeselskaper	71
B. Andre selskaper og institusjoner	75
1. Forbruks-, innkjøps- og produsentsamvirke	75
2. Sparebanker, gjensidige skadeforsikringsselskaper og andre foreninger	76
C. Innbetaling av skattene	76
» 7. <i>De særlige skatteordninger for sjøfolk og for skattepliktige på Svalbard</i>	76
1. Sjømannsskatten	76
2. Skatt til Svalbard av inntekt og formue	78
» 8. <i>Utenlandske skattytere og innenlandske skattytere med inntekt og formue i utlandet</i>	79
1. De alminnelige lovregler	79
2. Skatteavtaler	81
» 9. <i>Hvordan skattene blir fordelt mellom kommunene</i>	82
1. Fordelingen av skattefundamentene	82
2. Skattefordelingsfondet	83
» 10. <i>Administrasjonen av inntekts- og formuesskattene</i>	84
» 11. <i>Kontroll- og straffetiltak</i>	86
1. Behovet for kontroll- og straffetiltak	86
2. Gjeldende kontrollregler	87
3. Straffetiltak	91
» 12. <i>Avgifter på arv og gaver</i>	92

Del III. Avgiftene.

<i>Kapittel 13. Oppbyggingen av avgiftssystemet</i>	94
1. Avgiftstekniske problemer	94
2. Administrasjonen av avgiftssystemet	98
» 14. <i>Tollen</i>	98
» 15. <i>Den alminnelige omsetningsavgiften</i>	104
» 16. <i>Skattleggingen av motorkjøretøyer</i>	107
1. Avgifter ved anskaffelse av motorkjøretøyer	107
2. Avgifter på eie og bruk av motorkjøretøyer	108
» 17. <i>Avgifter på alkohol og tobakk</i>	109
1. Avgifter på alkohol	110
2. Avgift på tobakk	112
» 18. <i>Andre avgifter over statsbudsjettet</i>	112
1. Avgifter på konsumvarer	113
2. Avgift på underholdning, lotterier m.v.	114
3. Avgifter på apotekerverer	115
4. Avgifter ved produksjon av elektrisk energi og utvinning av petroleum	115
5. Avgifter på bruken av spesielle dokumenter	116
» 19. <i>Avgifter til offentlige fond m.v.</i>	118
1. Konesjons- og etableringsavgifter	118
2. Produksjons- og omsetningsavgifter	120
3. Prisreguleringsavgifter	121
» 20. <i>Avgifter til kommunene</i>	122
1. Eiendomsskatter	123
2. Hundavgift	124

Del IV. Trygdeavgiftene.

	Side
<i>Kapittel 21. Trygdeavgiftene som ledd i skattesystemet</i>	126
1. Finansieringsmetoder og fondsopplegg	127
2. Fordelingen av innbetalingene	128
» <i>22. Folketrygden og andre pensjonstrygder</i>	130
1. Folketrygden	130
2. Andre pensjonstrygder	132
» <i>23. Andre trygder</i>	134
1. Syketrygden	134
2. Arbeidsløsetrygden	137
3. Yrkesskadetrygden	138
<i>Sammendrag på engelsk</i>	140
<i>Bibliografiske opplysninger</i>	146

Standardtegn

- . Tall kan ikke forekomme
- Null

Contents

	Page
Part I. Introduction.	
<i>Chapter 1. The scope of the study</i>	13
» 2. <i>The historical development and the present tax system</i>	17
1. Historical review	17
2. Present structure of taxation	22
» 3. <i>Principles of taxation</i>	27
1. Principles of taxation in economic literature	27
2. Basic principles in the Norwegian tax system	31
Part II. Taxes on Income and Wealth.	
<i>Chapter 4. Introduction</i>	35
» 5. <i>Taxation of individuals</i>	37
A. Taxable income	37
1. The concept of «assessed income»	37
2. Business income	39
3. Income from agriculture, forestry and fishing	47
4. Wages and salaries	49
5. Pensions, annuities and benefits under the public insurance schemes	50
6. Bank deposits and life insurance	51
7. Other income	51
B. Taxable wealth	54
1. Real assets	54
2. Other wealth	55
3. Deduction of debts	56
C. Dependents and «tax-class» classification	56
D. Municipal tax assessments	58
1. Ordinary income tax	58
2. Ordinary tax on net wealth	59
E. Central government tax assessments	60
1. Ordinary income tax	60
2. Ordinary tax on net wealth	62
3. Contributions to the intermunicipal redistribution fund	62
4. Special tax for foreign aid	62
F. Summary of the tax assessments	62
G. The system for tax payments	66
1. Taxes on wages and salaries	66
2. Taxes on other income	69
3. Final assessment	69
4. Distribution of taxes among the central government, municipalities, social security administration and funds	70

	Page
<i>Chapter 6. Taxation of corporations</i>	70
A. Joint-stock companies	71
B. Other corporations	75
1. Co-operative societies	75
2. Savings banks, indemnity insurance companies and others.....	76
C. The system for tax payments	76
» 7. <i>Seamen's tax and the tax scheme at Svalbard</i>	76
1. Income tax on seamen's income	76
2. Income and net wealth tax to Svalbard	78
» 8. <i>Non-resident taxpayers and residents who receive income from abroad</i>	79
1. Legislation	79
2. Double taxation conventions	81
» 9. <i>Distribution of taxes among the municipalities</i>	82
1. Distribution of income and property for tax purposes	82
2. Intermunicipal redistribution fund	83
» 10. <i>Administration</i>	84
» 11. <i>Enforcement and penalties</i>	86
1. Need for supervision and punitive action	86
2. Legislation for enforcement.....	87
3. Legislation for penalties	91
» 12. <i>Inheritance tax</i>	92

Part III. Excise Taxes.

<i>Chapter 13. The framework for excise taxes</i>	94
1. Some technical problems	94
2. Administration	98
» 14. <i>Customs duties</i>	98
» 15. <i>General sales tax</i>	104
» 16. <i>Taxes on motor vehicles</i>	107
1. Taxes on acquisition of motor vehicles	107
2. Taxes on ownership and use of motor vehicles	108
» 17. <i>Excise taxes on alcohol and tobacco</i>	109
1. Taxes on alcohol	110
2. Tax on tobacco	112
» 18. <i>Other excise taxes entered on the central government budget account</i>	112
1. Tax on consumer goods	113
2. Tax on entertainment, lotteries, etc.	114
3. Tax on pharmaceutical preparations	115
4. Tax on electric energy production and petroleum extraction.....	115
5. Stamp duties	116
» 19. <i>Excise taxes to government funds, etc.</i>	118
1. Fees for concessions and establishing of a new business	118
2. Excise taxes on production and sales	120
3. Price regulation taxes collected by the Price Directorate	121
» 20. <i>Other taxes to municipalities</i>	122
1. Real estate tax	123
2. Dog licenses	124

Part IV. Social Security Premiums.

	Page
<i>Chapter 21. Social security premiums as part of the tax system</i>	126
1. Financing methods and social security funds	127
2. Sources of revenue	128
» 22. <i>National Pension Scheme and other pension schemes</i>	130
1. National Pension Scheme	130
2. Other pension insurance	132
» 23. <i>Other social security schemes</i>	134
1. Health insurance	134
2. Unemployment insurance	137
3. Occupational injury insurance	138
<i>English summary</i>	140
<i>Bibliographical information</i>	146

Explanation of Symbols

- . Category not applicable
- Nil

Del I. Innledning og oversikt

Kapittel 1. Disposisjon og innhold.

Det norske skattesystemet omfatter i dag et meget stort antall forskjellige skatteordninger. De bestemmelser som gjelder for hver enkelt skatt, er dessuten i mange tilfelle nokså omfattende. Det er derfor vanskelig å få oversikt over skatteystemet som helhet ved å lese alle de lover og forordninger som gjelder. Dette gir bakgrunnen for denne publikasjonen. Hensikten er å gi en oversikt over skattesystemet slik det var i 1967.¹⁾

Den første vanskelighet som melder seg, er at selve skattebegrepet ikke er entydig. Det går ingen skarp grense mellom skatter og andre former for offentlige inntekter; følgelig oppstår det tvil om hvilke emner som hører hjemme i en oversikt som denne.

Vanligvis blir skatter definert som de ytelser borgerne blir pålagt å utrede til offentlige institusjoner uten direkte vederlag, dvs. uten at skattebetalerne får noen umiddelbar gjenytelse av det offentlige for beløp de må avstå. Denne definisjonen er imidlertid ikke presis nok til å løse alle tvilsspørsmål. Vi skal nedenfor komme nærmere inn på problemer som oppstår når en ønsker å avgrense skattene mot gebyrer, mot priser på varer og tjenester levert fra offentlige bedrifter, mot forsikringspremier, mot bøter og inndragninger og mot tilskott eller kontingenter til interesseorganisasjoner.

Gebyrer (eller sportler) er betalinger som kreves opp etter bestemte satser for visse tjenester som det offentlige yter etter oppfordring fra den enkelte. Gebyrene skiller seg fra vanlige priser ved at de ofte dekker bare en liten del av det offentliges utgifter ved tjenesteytingen, og ved at tjenesteytingen er av en slik karakter at det er i offentlighetens interesse at den blir gitt. Den prinsipielle forskjellen mellom gebyr og skatt er altså at det ved gebyret foreligger en direkte motytelse fra det offentliges side. I praksis er det vanskelig å trekke et slikt skille, fordi det ikke alltid er lett å avgjøre om en direkte motytelse kan sies å foreligge. De viktigste inntektskilder for det offentlige som her er regnet som gebyr, og som derfor ikke er behandlet i det følgende, er: rettssportler, gebyrer i tilknytning til importregulering, bilkontrollgebyrer, skipskontrollgebyrer etc.

¹ Regler vedtatt i 1967, men som er gjort gjeldende fra 1968, er angitt i noter.

Priser for varer og tjenester som leveres av offentlige bedrifter, kan inneholde et element av skatt. Det gjelder særlig på områder der den offentlige bedrift har et faktisk monopol. Fra et rent formelt synspunkt kan en vanskelig si at overskottet av f.eks. A/S Vinmonopolet er skatt. Men reelt sett er skatteelementet her tydelig. Det spiller således ingen rolle verken for staten eller publikum om en velger å la Vinmonopolet drive med små overskott og store avgifter eller store overskott og små avgifter. Grensen mellom skatter og priser er derfor ikke skarp. Vi har i denne publikasjon valgt den løsning at vi i det store og hele aksepterer det skillet som trekkes i vanlig språkbruk og budsjettpraksis. Som følge av dette er f.eks. vannavgifter, havneavgifter, telefonavgifter og betaling for radio- og fjernsyns lisenser ikke behandlet.

Trygdepremier er tvungne innbetalinger til offentlige trygdeordninger som er organisert som selvstendige institusjoner. Trygdepremiene står i en mellomstilling mellom skatter og priser (forsikringspremier). Noen av trygdeordningene bygger på klare forsikringstekniske prinsipper, med gradering av premien etter den risiko som skal dekkes. Men dette er ikke alltid tilfelle. Ofte er sammenhengen mellom den tvungne premie og motytelsen meget svak. Vi har valgt den løsning å ta alle de tvungne trygdepremiene med i framstillingen. Dette skyldes bl.a. at vi ikke har ønsket å dele enkelte avgiftssatser i to elementer (egentlig forsikringspremie og skatt). Heller ikke har vi villet dele de tvungne trygdeavgiftene i to grupper (trygdeavgifter med overveiende forsikringsmessig karakter og trygdeavgifter med overveiende skattemessig karakter).

Bøter og inndragninger har det til felles med skattene at de kreves inn uten vederlag, men skiller seg likevel tydelig ut ved å ha karakter av straff. Slike former for innbetalinger til det offentlige er ikke behandlet her.

Avgifter til visse interesseorganisasjoner kreves med hjemmel i lov opp hos utøvere av visse næringer for å fremme bestemte formål innen næringen. Oftest er det slik at avgiftsordningen blir administrert av representanter fra interesseorganisasjoner innen næringen sammen med representanter fra det offentlige. Men det hender også at ordningen helt ut blir administrert av det offentlige. Avgiftene får da karakter av skatt og er tatt med i denne publikasjon. Avgifter til omsetningsrådet for jordbruket, skogavgift og avgifter til fjellkassene er derimot ikke behandlet.

Den avgrensning av skattene vi er blitt stående ved i denne publikasjonen, kan nok diskuteres. I siste instans vil spørsmålet om hvordan skattene skal avgrenses alltid måtte avgjøres konvensjonelt. Det avgjørende blir da hva en finner mest formålstjenlig. I denne publikasjonen har vi først og fremst tatt sikte på å få med slike ytelser til det offentlige som vanligvis

trekkes fram i den offentlige debatten. I noen grad har vi også lagt vekt på ytelsens finansielle betydning. Dette synspunkt har således spilt inn når f.eks. trygdeavgiftene er tatt med, mens sportler og gebyrer ikke er omtalt.

Et annet problem en står overfor når en skal disponere en slik skatteoversikt, er hvordan skattene skal inndeles. Igjen har en å gjøre med et spørsmål som må avgjøres ut fra hva en har tenkt å legge vekten på ved analysen.

Fra et administrativt synspunkt vil det være naturlig å feste seg ved hvilke offentlige myndigheter det er som mottar skatteinntektene. Det er da rimelig å dele skattene i to hovedgrupper, skatter til staten og de lokale skatter til kommuner og fylkeskommuner. (I tillegg kommer den spesielle skattleggingen på Svalbard.) Den videre inndeling vil naturlig bygge på samme synspunkt. Skattene til staten kan således grupperes i skatter og avgifter til:

1. Statsregnskapet i snever forstand.
2. Prisdirektoratets fond.
3. Andre offentlige fond.
4. Statens pensjonskasser.
5. Sosiale trygder.

Før de lokale skatter kan en skille mellom skatter og avgifter til:

1. Fylkeskommunene.
2. By- og herredskommunene.

Ved en økonomisk teoretisk analyse er det andre sider ved skattesystemet enn den administrative som har størst interesse. I noe eldre litteratur var en således sterkt opptatt av hvem som i siste hånd «bærer» skattene (overveltningsproblemet). Denne problemstillingen ledet til at det viktigste skillet ble trukket mellom *direkte* og *indirekte* skatter. Med direkte skatter forstod en da de skatter som normalt ikke kunne overveltes, men som i det vesentlige ble båret av den som skatten ble utliknet hos. Indirekte skatter var skatter som av praktiske grunner ble oppkrevd hos produsentene eller hos omsetningsleddene, men som det var forutsetningen at disse skulle kalkulere inn i prisene og dermed velte over på kjøperne.

Sondringen mellom direkte og indirekte skatter blir fremdeles mye brukt, men er på ingen måte skarp. I mer moderne økonomisk litteratur interesserer en seg også mer enn før for de mange virkninger skattene har ved siden av de rent fordelingsmessige. Det blir erkjent at disse virkninger kan være temmelig kompliserte. Et forsøk på å klassifisere skattene etter deres antatte virkninger, slik at inndelingen passer innenfor enhver økonomisk teori, har derfor liten utsikt til å føre fram. Slike overveielser har ledet til at en i det norske nasjonalregnskap velger å legge mer formelle synspunkter

til grunn for skatteinndelingen; en legger vekten på utlikningsgrunnlaget («skatteobjektet», se senere) og deler skattene inn i to store hovedgrupper: (i) inntekts- og formuesskatter, derunder trygdepremier m. m. og (ii) skatter på omsetning, produksjon og driftsmidler. I praksis blir forskjellen mellom nasjonalregneskapets inndeling og den eldre sonndring mellom direkte og indirekte skatter ikke så stor.

Den inndeling vi har valgt å bruke i denne publikasjonen, avviker ikke mye fra nasjonalregneskapets. Den viktigste forskjell er at vi her har funnet det naturlig å behandle trygdeavgiftene som en særskilt hovedgruppe ved siden av inntekts- og formuesskattene og de «indirekte» skatter. På den måten kommer vi fram til en tre-deling av skattene. Del II, «Inntekts- og formuesskatter» omhandler skatt på inntekt og formue til staten, skatt på inntekt og formue utliknet av kommunene, sjømannsskatt, skatt til Svalbard av inntekt og formue og arveavgift. I del III, «Avgifter»¹), omtales de øvrige skatter, bortsett fra trygdeavgiftene som er behandlet i del IV.

Vi har hittil omtalt hvilke skatteordninger som er tatt med i oversikten og i hovedtrekk gjort rede for hvordan stoffet er disponert.

Omtalen av de enkelte skatteordninger følger stort sett en fast plan gjennom hele boka:

- (i) I regelen gjengis først den gjengse begrunnelse for at en i det hele tatt skal ha en slik skatteordning, og ofte også begrunnelsen for at ordningen er utformet nettopp slik den er. Hensikten er å gi noe av bakgrunnen for den tekniske utforming skatteordningen har fått i lover og vedtak. Nå er det innlysende at hovedbegrunnelsen for skattene svært ofte er de rent fiskale hensyn. Imidlertid er det ikke alltid fiskale argumenter (eller bare fiskale argumenter) som framføres til fordel for de enkelte skatteordninger. Særlig når det gjelder avgifter på produksjon, omsetning og driftsmidler støter en ofte på spesielle begrunnelser. Det er derfor i del III at omtalen av bakgrunnen for skatteordningene får størst plass.
- (ii) Hovedtyngden av framstillingen er likevel over alt viet reglene om hvordan skattene beregnes. Skattleggingen er i flere henseender sterkt gradert. Vi har lagt vekt på å vise dette trekk ved skattesystemet. Det forutsetter en omtale av begrepene skattesubjekt, skatteobjekt og skattesatser.

Med s k a t t e s u b j e k t menes det rettssubjekt — person eller institusjon — som er rettslig pliktig til å gi oppgaver til skattemyndighetene, innbetale skattene osv.

¹ Når del III er kalt «Avgifter», nytter vi ellers en språkbruk som avviker fra Statsbudsjettets terminologi. Arveavgift er behandlet i del II, mens eksempelvis «Skatt på inngangspenger» er behandlet i del III.

Med skatteobjekt (skattegrunnlaget) menes det som skatten beregnes på grunnlag av. Det kan være inntekt, formue, en gjenstand (motorvogn) eller en handling (kinobesøk). Skatteforskriftene inneholder gjerne detaljerte regler om skatteobjektet. Eksempelvis inneholder det årlige vedtaket om alminnelig omsetningsavgift detaljerte regler om hva som er, og hva som ikke er, skattepliktig omsetning. Avgrensningen av skattepliktig inntekt og formue er på tilsvarende måte fastlagt ved omfangsrike regler i skattelovene for landet og byene. En gradering av skattleggingen kan oppnås ved å frita spesielle objekter som etter de generelle reglene er skattepliktige.

Skattesatsene angir hvordan skatten skal beregnes når skattesubjekt og skatteobjekt er kjent. Satsen kan være gitt som en prosent eller som et krone- og ørebeløp pr. mengdeenhet. En ønsket gradering kan oppnås eller føres videre ved å differensiere skattesatsene etter skattesubjekt og skatteobjekt.

- (iii) Under omtalen av de enkelte skatteordningene vil en også finne opplysninger om hvilke offentlige myndigheter det er som mottar skatteinntektene. For de viktigste skatteordningene er det også tatt med noen opplysninger om administrasjon, kontroll og straffetiltak.

Før vi går over til å omtale de enkelte skatteordningene, skal vi i et par kapitler gi en del stoff som det kan være nyttig å ha som bakgrunn ved lesningen. I kapittel 2 skal vi kort omtale den historiske utvikling av skattesystemet og samtidig gi et tverrsnitt av skattesystemet slik det er i dag. Særlig vil vi ta sikte på å vise den finansielle betydning som de ulike skatteformer har. I kapittel 3 vil vi prøve å peke på de viktigste prinsipper som vår skattelovgivning bygger på, og som i varierende grad har vært med på å bestemme utformingen av de enkelte skatteordninger.

Kapittel 2. Utviklingen i skattesystemet og skattene i dag.

1. Historisk oversikt.

I denne historiske oversikten har vi tatt sikte på å følge utviklingen i de skatteformer vi har i dag. Det er lite tilfredsstillende bare å se på endringene i de nominelle skattebeløp. Fra 1865 foreligger det et konsolidert nasjonalregnskap, som gjør det mulig å se hvordan skattene har utviklet seg i forhold til andre økonomiske størrelser.

Inntekts- og formuesskatter. Like etter 1814 innførte staten land- og kjøpstadsskatten, som til en viss grad kan kalles en inntektskatt. Den ble utliknet på faste eiendommer i landdistriktene og av inntekt og næring i byene.

Skatten var hva vi kaller en repartisjonsskatt. Skattebeløpet ble fastsatt først, og dernest ble dette beløpet fordelt på distriktene med $\frac{4}{5}$ på bygder og $\frac{1}{5}$ på byer. Skatteformen var meget omstridt, og det beløp som skulle innkreves, ble gradvis redusert. I 1836 ble skatten helt opphevet. Alminnelig inntektsskatt til staten ble først innført igjen 66 år senere, nemlig i 1892. Formuesskatten kom året etter.

I tiden etter 1814 ble de lokale skatter pålagt og innkrevd av embetsmenn og lokale organer under kirke, rettsvesen og den alminnelige siviladministrasjon. Hver enkelt skatt ble stort sett innkrevd for å dekke bestemte formål innen distriktet. Kommunene hadde forholdsvis stor frihet m.h.t. hvilke skatter de ville velge. Vi fikk derfor en rekke skatter som til dels ble utliknet på forskjellig grunnlag. Det viktigste utlikningsgrunnlaget var likevel faste eiendommer.

Formannskapsloven av 1837 førte til at de lokale offentlige oppgaver etter hvert ble mer samordnet og skattene utliknet etter mer ensartede prinsipper. Overgangen fra naturalhushold til pengehushold førte videre til at eiendomsskattene gradvis ble erstattet av inntekts- eller formuesskatter. Av et samlet skattebeløp på omkring 3,3 mill. kr. i 1851 var om lag en tredjedel inntekts- og formuesskatter. I 1870 utgjorde inntekts- og formuesskattene 50 pst. av kommunenes samlede skatteinntekter. Denne veksten kan delvis forklares ut fra fattiglovene av 1863, som bestemte at halvparten av fattigutgiftene skulle fordeles etter inntekts- og formuesansettelser. I 1882 ble inntekts- og formuesskatter innført som obligatoriske skatteformer ved kommuneskattelikningen.

Inntekts- og formuesskattene er hele tiden stort sett blitt utliknet på samme grunnlag både til stat og kommuner. Det har vært vedtatt detaljerte lovregler om kommuneskattelikningen, og Stortinget har årlig bestemt at disse reglene også skal gjelde ved statsskattelikningen.

Kommuneskattelovene av 1882 ble grundig revidert i 1911. Revisjonen betydde ikke et radikalt brudd med tidligere prinsipper. Det var nærmest slik at tidligere praksis nå ble lovfestet. På et punkt var endringene likevel vesentlige. Inntekt og formue ble tidligere ansatt etter likningsvesenets skjønn. Etter lovendringen skulle skattegrunnlaget fastsettes med utgangspunkt i selvangivelser fra skattyteren. Kommuneskattelovene av 1911 er fortsatt gjeldende. Det er selvsagt foretatt endringer i en lang rekke enkeltparagrafer. Men stort sett er lovene bygd opp etter samme prinsipper i dag som for 45—50 år siden. De viktigste endringene finner en i reglene om jord- og skogbrukslikningen, avskrivningsreglene, og i reglene om visse utgifter som kan komme til fradrag mer ut fra sosiale hensyn enn ut fra hensynet til «utgifter til inntekts ervervelse».

Selv om utlikningsgrunnlaget stort sett har vært det samme i hele år-

hundret, har skattesatsene vært revidert gjentatte ganger. I de første årene ble inntektsskatten til staten utliknet etter proporsjonale satser, men allerede i 1896 ble de gjort progressive. Formuesskatten har vært progressiv siden budsjettåret 1913—14. Utviklingen senere har både for inntektsskattene og formuesskatten gått i retning av sterkere progresjon og heving av det alminnelige nivå for skattesatsene.

Opprinnelig ble alle skattytere skattlagt etter samme progresjonstabell. Men i begynnelsen av 1920-årene ble enkelte grupper av selskaper og institusjoner skilt ut og skattlagt etter egne satser. Selskapsskattleggingen til staten er regulert ved egen lov av 13. juli 1921.

De ordinære kommuneskatte på inntekt og formue har hele tiden vært utliknet etter proporsjonale satser. Men også her er nivået hevet innenfor den rammen skattelovene til enhver tid har trukket. I 1921 ble det innført en progressiv kommunal tilleggs katt på høyere inntekter. Opprinnelig var det overlatt til den enkelte kommune å avgjøre om den ville utlikne tilleggs katt, og i tilfelle kunne den velge mellom alternative skattesatstabeller. Etter siste verdenskrig ble tilleggs katten gjort obligatorisk, og det ble innført felles skattesatser for hele landet. En del av tilleggs katten ble overført til skattefordelingsfondet. Fra og med inntektsåret 1963 betales hele tilleggs katten til skattefordelingsfondet. Skatten har samtidig skiftet navn og heter nå inntektsavgift. Fra samme tidspunkt av blir formuesskatten til staten fra selskaper utliknet som en formuesavgift til skattefordelingsfondet.

Tabell 1 gir inntrykk av utviklingen i de direkte skatter, og hvilken be-

Tabell 1. Direkte skatter.

Direct taxes.

År Year	Staten <i>Central government</i>			Kommunene <i>Municipalities</i>		
	Mill. kr.	I pst. av nettonasjonalproduktet <i>As percentage of net domestic product</i>	I pst. av de samlede skatte- inntekter <i>As percent- age of total tax revenues</i>	Mill. kr.	I pst. av nettonasjonalproduktet <i>As percent- age of net domestic product</i>	I pst. av de samlede skatte- inntekter <i>As percent- age of total tax revenues</i>
1865.....	1	0,2	6,3	5	1,1	50,0
1870.....	1	0,2	6,3	6	1,2	50,0
1880.....	1	0,1	4,3	10	1,5	52,6
1890.....	1	0,1	3,3	13	1,9	65,0
1900.....	5	0,5	9,8	23	2,3	71,9
1910.....	8	0,6	12,3	34	2,7	72,3
1920.....	349	5,4	69,0	317	4,9	94,1
1930.....	90	2,3	28,8	239	6,2	90,9
1939.....	240	4,4	37,6	312	5,8	91,5
1950.....	1 111	8,3	37,7	1 134	8,4	96,8
1960.....	1 459	5,1	25,1	2 600	9,2	97,3
1965.....	2 587	5,8	27,0	4 134	9,3	97,3

tydning de har hatt som inntektskilde for det offentlige. Tallene er hentet fra nasjonalregnskapet. Begrepet direkte skatt i nasjonalregnskapet omfatter noe mer enn inntekts- og formuesskatter, bl.a. inngår trygdepremier, arveavgift, visse avgifter på konsumgoder, bøter og inndragninger. Vi har i tabell 1 trukket ut trygdepremiene, og de andre skattene er ubetydelige i forhold til inntekts- og formuesskattene. Eendomsskatter blir regnet som avgifter og kommer ikke med her.

Ser vi på statsskattene, får vi et generelt inntrykk av at skattene har vokst både absolutt sett og i forhold til nettonasjonalproduktet. Men to år skiller seg ut, nemlig 1920 og 1950. Toppene i disse to årene kan dels forklares ut fra en sterk nominell inntektsøking hos de skattepliktige uten tilsvarende endringer i skatteprogresjonen, og dels ut fra ekstraordinære skatter, som ble utliknet i begge etterkrigsperiodene. Betydningen av de direkte skatter som inntektskilde for staten, har således vekslet ganske sterkt fra periode til periode.

Tabellen viser at de kommunale direkte skattene har steget jamt i dette århundre. Samtidig gir tabellen et tydelig inntrykk av hvilken underordnet betydning andre skatteformer nå har for kommunene.

Toll og andre indirekte skatter. Helt fram til første verdenskrig var tollens viktigste inntektskilde. I en lang periode i forrige århundre kom over 80 pst. av statens skatteinntekter fra tollens inntekter. Senere har tollens betydning som inntektskilde for staten relativt sett sunket. Tolltariffene blir år om annet revidert. Større revisjoner ble gjennomført i 1897, 1905 og 1927. Endringene gikk i retning av høyere satser. Etter siste verdenskrig kan nevnes revisjonene i sammenheng med «Generalavtalen om tolltariffer og handel» og Norges tilslutning til EFTA.

Særavgifter utenom tollens spilte også en viss rolle så tidlig som i forrige århundre. Omkring 1890 fikk staten ca. 20 pst. av skatteinntektene fra alkoholavgifter. Videre ble det innkrevd stempelavgift på verdipapirer. En sterk utbygging av avgiftssystemet begynte under første verdenskrig. Vi fikk da avgiften på tobakk, motorvognskatten og skatten av inngangspenger. Senere ble det innført en rekke særavgifter på forbruksvarer. Fra 1920-årene bør nevnes bensinavgiften, sjokolade- og sukkervareavgiften og avgiften på alkoholfrie drikkevarer. Samtidig ble alkoholskattleggingen utbygd, særlig etter at alkoholforbudet ble opphevet (1927). Det var spesielt innføringen av avgifter på «Luksusvarer» som preget avgiftspolitikken i mellomkrigstiden. Et karakteristisk eksempel, ved siden av dem som er nevnt, er omsetningsavgiften på «visse varer» fra 1933. Dette er en avgift på gull- og sølvvarer, kosmetika etc. (inntil 1959 også på silke eller stoffer av silke). Den viktigste nye skatteordningen fra mellomkrigstiden, ved siden av særavgif-

tene, var den alminnelige omsetningsavgiften som ble innført i 1935. Avgiften utgjorde opprinnelig 1 pst. av omsetningsverdien på hvert omsetningsledd, unntatt ved salg fra produsent til videreforhandler. Den nåværende ordning med avgift på siste ledd i omsetningen kom i 1940.

Etter siste verdenskrig har det ikke vært innført mange nye avgifter. Utbygging og omlegging av avgiftsordninger som allerede var innført tidligere, har vært karakteristisk for etterkrigstiden. Satsene ved beregning av sjokolade-, tobakks-, alkohol- og bensinavgiftene har således vært hevet gjentatte ganger. Den alminnelige omsetningsavgiften er utvidet til å omfatte flere varer, særlig innenfor bygg- og anleggssektoren. En nyordning fra etterkrigstiden er prisreguleringsavgiftene under Prisdirektoratet. Disse avgiftene hadde særlig betydning i de første årene etter krigen, da direkte reguleringer var et sentralt prispolitisk virkemiddel. De viktigste avgiftene er senere blitt avviklet.

Tabell 2 viser hva de indirekte skattene har betydd i dette århundre.

På de kommunale budsjetter har avgiftene, bortsett fra eiendomsskatten, spilt en helt ubetydelig rolle. Vi har derfor ikke funnet det nødvendig å illustrere utviklingen i denne lokale skatteformen nærmere. Tabell 1 gir indirekte uttrykk for betydning av eiendomsskatten.

Trykdepremiene. I forrige århundre ble de direkte offentlige stønader finansiert over de offentlige budsjetter (fattigforsorgen). Etter

Tabell 2. Indirekte skatter til staten.

Indirect taxes to the central government.

År Year	Toll Customs			Andre indirekte skatter <i>Other indirect taxes</i>		
	Mill. kr.	I pst. av nettonasjonalproduktet <i>As percentage of net domestic product</i>	I pst. av de samlede skatteinntekter <i>As percentage of total tax revenue</i>	Mill. kr.	I pst. av nettonasjonalproduktet <i>As percentage of net domestic product</i>	I pst. av de samlede skatteinntekter <i>As percentage of total tax revenue</i>
1865.....	12	2,7	75,0	3	0,7	18,7
1870.....	12	2,4	75,0	3	0,6	18,7
1880.....	16	2,5	69,6	6	0,9	26,1
1890.....	23	3,3	76,7	6	0,9	20,0
1900.....	34	3,4	66,7	12	1,2	23,5
1910.....	49	3,8	75,4	8	0,6	12,3
1920.....	98	1,5	19,3	59	0,9	11,7
1930.....	107	2,8	34,3	115	3,0	36,9
1939.....	162	3,0	25,4	236	4,4	37,0
1950.....	177	1,3	6,0	1 657	12,3	56,3
1960.....	499	1,8	8,6	3 850	13,6	66,3
1965.....	544	1,2	5,7	6 445	14,6	67,3

hvert er trygdeordningene blitt organisert som selvstendige institusjoner med egne regnskaper. Utgiftene blir dekket ved premieinnbetalinger. I 1894 kom ulykkestrygden for industriarbeidere. Før første verdenskrig kom ulykkesforsikringen for fiskere (1908), sykeforsikring (1909) og ulykkesforsikring for sjømenn (1911). Ulykkestrygdene er senere blitt erstattet av en generell yrkesskadetrygd (1960). I slutten av mellomkrigsperioden og etter siste verdenskrig er trygdesystemet blitt videre utbyggt. Vi har fått aldersstrygden (1936), arbeidsløysetrygden (1938), krigspensjoneringen (1946), pensjonstrygden for sjømenn (1948), pensjonsordningen for tjenestemenn ved statsbanene (1949), pensjonsordningen for statens arbeidere (1950) og pensjonstrygden for skogsarbeidere (1951). Videre har vi fått pensjonstrygden for apoteketaten (1953), pensjonstrygden for fiskere (1957), forsørgerstrygden for barn (1957), uføretrygden (1960) og enke- og morstrygden (1964).

Noen trygdeytelser blir fortsatt finansiert over de offentlige budsjetter, f.eks. barnetrygden (1946) og sosial omsorg (1965). Loven om sosial omsorg avløser den tidligere lov om forsorgsvesenet.

En rekke av de trygdeordninger som tidligere var selvstendige, er fra 1. januar 1967 slått sammen og innarbeidd i folketrygden. Dette gjelder alderstrygden, uføretrygden, forsørgerstrygden for barn og enke- og morsstrygden. Gjennom særregler av til dels midlertidig karakter er de gjenværende selvstendige ordninger samordnet med folketrygden, og en regner med at de fleste ordningene på lengre sikt vil bli innarbeidd i folketrygden.

Tabell 3 viser utviklingen i trygdepremiene.

Tabell 3. Trygde- og pensjonspremier.¹

Social security and pension premiums.

	1900	1910	1920	1930	1939	1950	1960	1965
Trygde- og pensjonspremier. Mill. kr. <i>Social security and pension premiums</i>	2	3	42	38	82	323	1 794	3 441
I pst. av nettonasjonalproduktet <i>As percentage of net domestic product</i>	0,2	0,2	0,6	1,0	1,5	2,4	6,3	7,7

¹ Det ble ikke utskrevet premier av betydning før 1900.

2. En oversikt over skatteinntektene i dag.

Vi har i dette avsnittet tatt sikte på å gi et tverrsnitt av dagens skattesystem, og vi skal forsøke å framheve de viktigste trekkene.

I 1965 utgjorde de samlede skatter og avgifter 17,3 milliarder kroner. Det betyr at ca. 39 pst. av nettonasjonalproduktet ble overført til offentlige kasser, jfr. tabell 4. Ti år tidligere var tallet 6,9 milliarder og prosenten vel 32.

Den offentlige forvaltning kan grovt deles i en statlig og en kommunal sektor. Av de samlede skattene disponerer staten vel $\frac{3}{4}$ og kommunene knapt $\frac{1}{4}$. Statens andel har vært stadig stigende.

Vi skal først komme nærmere inn på skattene til staten. Av statens samlede inntekter i 1965 kom ca. 20 pst. fra direkte skatter, vesentlig formues- og inntektsskatter, ca. 54 pst. fra avgifter og ca. 26 pst. fra trygde- og pensjonspremier. Ser vi bare på statsskattene utenom trygdeforvaltningen, utgjorde inntekts- og formuesskattene noe mindre enn en tredjedel, den alminnelige omsetningsavgift noe mer enn en tredjedel, toll og særavgifter ca. en tredjedel. Blant særavgiftene dominerer avgifter på noen få varegrupper, nemlig avgift på alkohol, tobakk, sjokolade, bensin og motorkjøretøyer. Avgiftene på disse varegruppene, toll og den alminnelige omsetningsavgift innbrakte til sammen ca. 89 pst. av statens samlede inntekter fra avgifter. De resterende 11 pst. kommer fra en rekke små avgiftsordninger. Tabell 5 gir en mer detaljert oversikt over avgiftene til staten. Alle disse avgifter er omtalt nærmere i del III.

Inntekts- og formuesskattene til staten er belyst nærmere i tabell 7. Blant annet ser vi at vel 78 pst. av inntekts- og formuesskattene i 1965 falt på forskottspliktige, vesentlig personlige skattytere.

Vi går over til å se på kommuneskattene. Ifølge tabell 4 dominerer inntekts- og formuesskattene. Av tabell 7 går det fram at forskottspliktige i 1965 betalte vel 91 pst. av de kommunale inntekts- og formuesskatter. Ved siden av inntekts- og formuesskattene krever kommunene vesentlig inn eiendomsskatter. Størsteparten av eiendomsskattene faller på bykommunene.

Fylkeskommunene oppkrever ikke skatter direkte fra skattyterne, men skaffer seg inntekter ved å legge beslag på en del av primærkommunenes skatteinntekter ved den såkalte repartisjonskatten. Ca. 25 pst. av primærkommunenes skatteinntekter blir overført til fylkene.

Tabell 4. Oversikt over skatter og avgifter i kalenderåret 1965. Mill. kr.

Direct and indirect taxation in 1965.

	I alt <i>Total</i>	Staten + trygdefor- valtning <i>Central government + social security administra- tion</i>	Kom- muner <i>Munici- palities</i>
1. Direkte skatter i alt <i>Direct taxes</i>	6 721	2 587	4 134
a. Inntekts- og formuesskatter <i>Income and net wealth taxes</i>	6 509	2 446	4 063
b. Arveavgift <i>Inheritance tax</i>	45	45	—
c. Årsavgift på personbiler og motorsykler <i>Tax on motor vehicles</i>	88	88	—
d. Andre <i>Other</i>	79	8	71
2. Indirekte skatter <i>Indirect taxes</i>	7 102	6 989	113
a. Toll <i>Customs</i>	544	544	—
b. Alminnelig omsetningsavgift <i>General sales tax</i>	3 622	3 622	—
c. Avgifter på alkohol <i>Excise taxes on alcoholic beverages</i>	668	668	—
d. Avgifter på tobakk <i>Excise tax on tobacco</i>	392	392	—
e. Avgifter på sjokolade og sukkerverer <i>Excise tax on chocolate and confectionary</i>	123	123	—
f. Avgifter på bensin og motorkjøretøyer <i>Petrol tax and other road taxes</i>	853	853	—
g. Eiendomsskatter. <i>Real estate taxes</i>	99	—	99
h. Andre <i>Other</i>	801	787	14
3. Trygde- og pensjonspremier <i>Social security and pension premiums</i>	3 441	3 441	—
I alt <i>Total</i>	17 264	13 017	4 247
Prosent av nettonasjonalproduktet <i>As percentage of net domestic product</i>			
1. Direkte skatter i alt <i>Direct taxes</i>	15,1	5,8	9,3
a. Inntekts- og formuesskatter <i>Income and net wealth taxes</i>	14,6	5,5	9,1
b. Arveavgift <i>Inheritance tax</i>	0,1	0,1	—
c. Årsavgift på personbiler og motorsykler <i>Tax on motor vehicles</i>	0,2	0,2	—
d. Andre <i>Other</i>	0,2	—	0,2
2. Indirekte skatter <i>Indirect taxes</i>	16,0	15,8	0,2
a. Toll <i>Customs</i>	1,2	1,2	—
b. Alminnelig omsetningsavgift <i>General sales tax</i>	8,2	8,2	—
c. Avg. på alkohol <i>Excise taxes on alcoholic beverages</i>	1,5	1,5	—
d. Avgifter på tobakk <i>Excise tax on tobacco</i>	0,9	0,9	—
e. Avgifter på sjokolade og sukkerverer <i>Excise tax on chocolate and confectionary</i>	0,3	0,3	—
f. Avgifter på bensin og motorkjøretøyer <i>Petrol tax and other road taxes</i>	1,9	1,9	—
g. Eiendomsskatter <i>Real estate taxes</i>	0,2	—	0,2
h. Andre <i>Other</i>	1,8	1,8	—
3. Trygde- og pensjonspremier <i>Social security and pension premiums</i>	7,7	7,7	—
I alt <i>Total</i>	38,8	29,3	9,5

Tabell 5. Indirekte skatter til statsforvaltningen 1965.
Mill. kr.

Indirect taxes to the central government 1965.

Toll <i>Customs</i>	543,6
Den alminnelige omsetningsavgift <i>General sales tax</i>	3 621,6
Omsetningsavgift på brønnevin og vin <i>Excise tax on sale of spirits and wine</i> . . .	449,1
Avgift på øl <i>Excise tax on beer</i>	162,1
Skjenkningsavgift på øl <i>Tax on the serving of beer</i>	23,9
Driftsoverskott i A/S Vinmonopolet <i>Profits from the State Wine and Spirits Monopoly</i>	31,0
Avgift på salgs- og skjenkerettigheter <i>Excise tax on licenses to sell and serve spirits</i>	1,5
Stempelavgift på tobakksvarer <i>Excise tax on tobacco</i>	392,2
Avgift på sjokolade og sukkervarer <i>Excise tax on chocolate and confectionary</i> . .	123,0
Avgift på alkoholfrie drikkevarer <i>Excise tax on non-alcoholic beverages</i>	37,6
Avgift på visse varer <i>Excise tax on miscellaneous goods</i>	49,3
Avgift på bensin <i>Tax on petrol</i>	458,7
Avgift på motorkjøretøyer <i>Excise tax on motor vehicles</i>	239,9
Vektavgift på bensindrevne lastebiler <i>Tax on petrol-lorries</i>	6,4
Kilometeravgift <i>Tax on kilometers covered</i>	108,2
Avgift ved overdragelse av registrerte motorkjøretøyer <i>Tax on transfers of registered motor vehicles</i>	40,3
Skatt på inngangspenger <i>Entertainment tax</i>	10,2
Totalisatoravgift <i>Excise tax on race tracks</i>	9,2
Overskott ved Pengeotteriet <i>Lotteries</i>	45,4
Stempelavgift på spillkort <i>Excise tax on playing cards</i>	0,4
Avgift på Norsk Rikskringkasting <i>Tax paid by the Norwegian Broadcasting Corporation</i>	0,4
Apotekavgift <i>Sales tax on medicine</i>	6,0
Avgift på farmasøytiske spesialpreparater <i>Tax on pharmaceutical preparations</i> .	0,3
Avgift på forbruk av elektrisk energi <i>Tax on electric energy consumption</i>	89,2
Avgift på utvinning av petroleum m.v. <i>Tax on extraction of petroleum etc.</i>	21,0
Stempelavgift på dokumenter <i>Stamp duty on documents</i>	37,3
Laste- og fyravgifter <i>Loading and lighthouse fees</i>	10,8
Indirekte skatter over bevilgningsregnskapet <i>Indirect taxes entered on the central government budget account</i>	6 518,6
Avgifter til offentlige fond <i>Taxes to government funds</i>	30,0
Avgifter til Prisdirektoratets fond <i>Taxes to the Price Directorate's funds</i>	73,4
Avgifter til Kraftførfondet <i>Tax on concentrated feeds</i>	153,0
Andre indirekte skatter utenom bevilgningsregnskapet <i>Other indirect taxes outside the central government budget account</i>	214,5
Indirekte skatter i alt <i>Total</i>	6 989,5

Tabell 6. Innbetalte trygde- og pensjonsavgifter i 1965.
 Mill. kr.

Social security and pension premiums 1965.

	Trygdedes andel <i>From members</i>	Arbeidsgiverens andel <i>Employer's contributions</i>
Statens Pensjonskasse <i>Central government pension scheme</i>	354	—
Pensjonsordningen for statens arbeidere <i>Pension scheme for central government workers</i>	16	12
Pensjonstrygd for fiskere <i>Pension scheme for fishermen</i>	4	—
Syketrygd <i>Health insurance</i>	597	329
Tilleggstrygd for sykepenger <i>Supplementary insurance for cash benefit</i>	15	26
Arbeidsløystrygd <i>Unemployment insurance</i>	41	41
Alderstrygd ¹ <i>Old age pension</i>	520	538
Enke- og morstrygd ¹ <i>Insurance for widows and unwed mothers</i>	68	70
Uforetrygd ¹ <i>Disablement insurance</i>	192	199
Forsørgertrygd for barn ¹ <i>Survivors benefit for children</i>	17	18
Krigspensjonering <i>War pension</i>	13	14
Pensjonstrygd for sjømenn <i>Pension scheme for seamen</i>	42	74
Pensjonstrygd for skogsarbeidere <i>Pension scheme for forestry workers</i>	5	5
Pensjonstrygd for apoteketaten <i>Pension scheme for pharmaceutical employees</i>	5	—
Statsbanenes Pensjonskasse <i>State railways pension scheme</i>	101	13
Yrkesskadetrygd <i>Occupational injury insurance</i>	3	109
I alt <i>Total</i>	1 993	1 448

¹ Fra 1967 inkludert i folketrygden. *From 1967 included in National Pension Scheme.*

Tabell 7. Inntekts- og formuesskatter 1965. Mill. kr.

Income and net wealth taxes 1965.

	I alt <i>Total</i>	Herav utliknet: <i>Assessed on:</i>	
		Forskotts- pliktige <i>Personal taxpayers</i>	Etterskotts- pliktige <i>Corporations</i>
Statsskatter <i>Central government taxes</i>			
Formuesskatt <i>Net wealth tax</i>	136,9	136,9	.
Ordinær inntektsskatt <i>Ordinary income tax</i>	1 989,1	1 577,9	411,2
Særskatt til utviklingshjelp <i>Special tax for foreign aid</i>	66,4	62,6	3,8
Skatteutjæmningsavgift på formue <i>Intermunicipal redistribution tax on net wealth</i>	39,9	.	39,9
Skatteutjæmningsavgift på inntekt <i>Intermunicipal redistribution tax on income</i>	137,9	75,1	62,8
Statens andel av sjømannsskatten <i>Seamen's tax</i>	56,2	56,2	.
Statsskatter i alt <i>Total</i>	2 426,4	1 908,7	517,7
Kommuneskatter <i>Municipal taxes</i>			
Formuesskatt <i>Net wealth tax</i>	180,7	97,7	83,0
Proporsjonal inntektsskatt <i>Ordinary income tax</i>	3 940,4	3 667,4	273,0
Kommunenes andel av sjøm.skatten <i>Seamen's tax</i>	145,4	145,4	.
Kommuneskatter i alt <i>Total</i>	4 266,5	3 910,5	356,0

Kapittel 3. Skatteprinsipper.

1. Skatteprinsipper i skatte- og finansiellitteraturen.

I litteraturen om skatte- og finanspolitiske problemer har det ofte vært satt opp «grunnsetninger» for hvordan skattesystemet burde bygges opp. Et vel kjent eksempel er de fire grunnsetninger som Adam Smith stiller opp i *Wealth of Nations* (utgitt i 1776). Adam Smith's grunnsetninger lød slik:¹⁾

«Borgerne bør i alle stater bidra til finansieringen av det offentliges utgifter... i forhold til sin evne; dvs. i forhold til den inntekt de har...»

«Den skatt som det enkelte individ plikter å betale, bør være bestemt og ikke vilkårlig. Både betalingstiden, betalingsmåten og betalingens størrelse bør være klar og tydelig såvel for skattyteren som for andre...»

«Alle skatter bør innkreves på den tiden og på den måten som trolig passer best for skattyteren...»

«Alle skatter bør være innrettet slik at de tar så lite som mulig fra folks lommer utover det de innbringer i det offentliges kasse.»

Slike prinsipper for hvordan skattesystemet bør bygges opp, kan det være hensiktsmessig å dele i to grupper:

- (i) prinsipper som er avledet av et alminnelig politisk grunnsyn (dvs. et syn som omfatter mer enn finansielle og skattemessige problemer),
- (ii) prinsipper som utgjør noe spesielt for skatte- og finansiellitteraturen (eller i hvert fall for økonomisk-teoretisk litteratur).

Adam Smith's annen grunnsetning om at skatteplikten skal være bestemt og ikke vilkårlig, er et eksempel på skatteprinsipper som faller i den første gruppen. Dette prinsippet kan avledes av et alminnelig politisk grunnsyn, der rettssikkerhet er stilt opp som et ideal. Det er karakteristisk for skatte- og finansiellitteraturen fra de siste 150 år at de skatteprinsipper som er stilt opp i den førstnevnte gruppen, vesentlig er avledet av de samme politiske idéer som ligger bak de vesteuropeiske staters rettssystem og styreform i det hele tatt. Vi skal ikke her gå nærmere inn på skatte- og finansiellitteraturen på dette punkt.

Adam Smith's første grunnsetning er et eksempel på et prinsipp som er spesielt for skatte- og finansiellitteraturen. Som en begrunnelse for at alle bør betale skatt i forhold til sin evne, sier Adam Smith: «Statens utgifter er for den enkelte i en stor stat det samme som forretningsutgiftene er for parthaverne i en stor eiendom, som parthaverne må bidra til i forhold til deres respektive interesser i eiendommen». Adam Smith mente tydeligvis at det ikke var noen konflikt mellom det synspunkt at skattene bør fordeles etter skattyternes evne til å betale skatt og det synspunkt at skat-

¹ Sitatet er hentet fra Oskar Jæger: *Finanslære*, Oslo 1930.

tene bør fordeles etter den nytte borgerne har av statens virksomhet. Senere forfattere av skatte- og finanslitteratur har ikke alltid vært enige med Adam Smith. Gjennom det 19. århundre og langt opp i dette ble det diskutert om skattene burde fordeles etter *evneprinsippet* eller *nytteprinsippet*. Felles for en stor del av litteraturen fra denne tid var imidlertid det syn at ett av disse prinsippene burde avgjøre hvordan «skattebyrden» skulle fordeles.

Når evneteoretikerne hevdet at skattene burde være stigende med inntekten, mente de ikke nødvendigvis at en burde ha inntektsskatt. Det avgjørende var at skattesystemet i praksis førte til at skattleggingen ble gradert etter inntekt. Etter hvert ble det likevel vanlig å hevde at en alminnelig inntektsskatt burde dominere skattleggingen. Mange evneteoretikere mente ellers at inntekt av formue gav større skatteevne enn samme inntekt av arbeid, og derfor burde skattlegges hardere. Begrunnelsen var at arbeidsinntekt bare ville vedvare så lenge en har arbeidsevne, mens formuesinntekt i prinsippet er evigvarende. (Eventuelt kunne en legge en særskilt skatt på selve formuen; denne tankegangen var noe av begrunnelsen for vår formuesskatt til staten da den ble innført.) Det var mye strid om hvordan skatten burde variere med inntekten. I litteraturen er det i tilknytning til dette gjort mange forsøk på å «bevise vitenskapelig» at skattleggingen burde være progressiv med inntekten (av og til også proporsjonal eller regresiv).

Mellom nytteteoretikerne var det en del strid om hvordan den enkelte borgers nytte av den offentlige virksomhet kunne bestemmes. Vanligvis ble hvert enkelt offentlig tiltak betraktet for seg, og så prøvde en å stille opp en egen fordelingsnorm for hvert enkelt tiltak. For en del offentlige tiltak, eksempelvis politi og rettsvesen, måtte slike normer bli fastlagt rent konvensjonelt. Når det gjaldt tiltak til beste for ubemidlede, måtte en se bort fra den direkte nytte disse hadde av tiltaket, og i stedet hefte seg ved den indirekte nytte andre kunne ha.

Begrunnelsen for både nytte- og evneprinsippet lå i rettferdsbetraktninger. Mot disse prinsippene ble det imidlertid ofte stilt visse hensiktsmessighetsbetraktninger. Det ble hevdet at visse skatteformer burde utformes slik at myndighetene, samtidig som de fikk dekket sine fiskale behov, også fremmet andre interesser. I diskusjonen om tollpolitikken hevdet eksempelvis proteksjonistene at en beskyttelsestoll ville være ønskelig for å beskytte hjemmemarkedindustriene mot utenlandsk konkurranse. En vanlig versjon av dette standpunktet var at så lenge hjemmemarkedindustriene slet med begynnelsesvanskeligheter, ville det være hensiktsmessig med en «oppfostringstoll». Senere, når disse industriene var vel etablert, burde denne falle bort.

Et annet eksempel på slike hensiktsmessighetsbetraktninger har vi hatt i diskusjonen om skattleggingen av bedrifter. Her har det vært hevdet at reglene for varelagervurdering og reglene for avskrivninger på maskiner og bygninger, må utformes slik at bedriftene i tilstrekkelig grad får anledning til å ekspandere og til å legge seg opp reserver.

Et tredje eksempel har vi hatt i diskusjonen om alkoholskattleggingen. Her har det vært hevdet at skattleggingen må brukes som et middel til å motarbeide alkoholmisbruk.

Det er ingen tvil om at slike hensiktsmessighetsbetraktninger har fått bredere plass i skattelitteraturen etter hvert. Først i senere tid er imidlertid synspunktet blitt framsatt i skatte- og finansiellitteraturen som en rettesnor for utformingen av hele skattesystemet. Etter det nye synet bør skattesystemet oppfattes som et økonomisk-politisk virkemiddel i myndighetenes hånd. Dette virkemidlet bør myndighetene bruke slik at den økonomiske og sosiale situasjon, alt tatt i betraktning, blir så gunstig som mulig.

Etter det nye synet bør en altså endre skattereglene (evt. kombinert med andre politiske tiltak) hvis en derved kan komme i en økonomisk og sosial situasjon som totalt sett er «bedre» enn den en i øyeblikket har¹).

Skattestrukturen er ikke automatisk «riktig» i det øyeblikk de (direkte og indirekte) skattene som skattyterne betaler, kan sies å stå i et «rettferdig» forhold til deres inntekt og formue. Hvis en f.eks. ut fra en alminnelig økonomisk-politisk målsetting ønsker å fremme oppbyggingen av en bestemt næringsvei eller landsdel, kan det kanskje bli tale om å understøtte en slik utvikling ved å gi denne bransjen eller landsdelen skattemessige fordeler. Videre hvis en ønsker å endre kårerne til en bestemt sosial gruppe, kan dette tilsi at denne gruppen gis særbehandling i skattemessig henseende.

Når utformingen av de enkelte ledd i skattesystemet på denne måten oppfattes som virkemidler i den økonomiske politikken, kreves det at bruken av disse virkemidlene koordineres innbyrdes, og at de koordineres med andre økonomisk-politiske virkemidler; f.eks. subsidiepolitikk, penge- og

¹ Vi skal prøve å utdype denne tankegangen noe. Hva vil det si at en økonomisk og sosial situasjon er bedre enn en annen? For det første må en ta hensyn til de økonomiske og sosiale resultater som oppnås i de to tilfelle; dvs. en må sammenlikne nasjonalprodukt, betalingsbalanse overfor utlandet, fordeling på konsum og investering av det totale innenlandske forbruk av varer og tjenester, inntektsfordeling og liknende data. Dessuten bør en sammenlikne den politikk som blir ført i de to tilfellene; dvs. en må studere forskjellen i økonomisk-politiske virkemidler. En situasjon kan anses for bedre enn en annen, fordi de økonomiske og sosiale resultater er «bedre», eller situasjonen kan anses bedre, fordi den bygger på en, moralsk sett, «riktigere» politikk.

Når alle opplysninger av betydning er gitt, hvordan kan en da avgjøre hvilken av to økonomiske situasjoner som er den «beste»? Den moderne finansiellitteraturen hevder at dette spørsmålet ligger utenfor fag-økonomens kompetansefelt. Dette er en politisk vurdering, og en nøyer seg med å anta at det finnes politiske instanser som vil avgjøre slike spørsmål.

kredittpolitikk, prisregulering, handelspolitikk og offentlige investeringer. Skattepolitikken må derfor vurderes i sammenheng med den økonomiske politikken for øvrig. Dessuten må en ta hensyn til *alle* virkninger av politikken, ikke bare de umiddelbare og direkte virkninger.

Trenger det nye syn som er kommet i skatte- og finanslitteraturen, å stå i et motsetningsforhold til evne- eller nytteprinsippet? Hvis dette spørsmålet må besvares bekreftende, kan evne- eller nytteprinsippet neppe regnes som rasjonelt begrunnede skatteprinsipper.

Ved vurdering av den økonomiske og sosiale situasjon må vi hefte oss ved den varemengde som hvert enkelt individ kan disponere, og ved de politiske virkemidler som myndighetene gjør bruk av. Et enkelt eksempel vil illustrere tankegangen. Tar vi for oss to individer som begge lønnes av myndighetene, og som begge også betaler skatt, så er disse individenes lønn *etter skatt* avgjørende for hvilken varemengde de kan disponere. Så lenge vi ikke har innvendinger overfor de politiske virkemidler myndighetene nytter i denne saken, er vi altså nødt til å se på følgende to ting i sammenheng: (i) de inntekter før skatt som myndighetene gir de to individene, (ii) de skattebeløp som individene må betale. Det er innlysende at det i dette tilfelle er meningsløst å kreve, fra et rettferdssynspunkt, at skattene bør fordeles mellom de to individene på en bestemt måte, uansett hvordan lønnene er fastsatt. Spørsmålet om hva som er en rettferdig fordeling av skattene, kan ikke løsrives fra spørsmålet om hva som er en rettferdig fordeling av inntektene før skatt.

Eksempelet ovenfor kan generaliseres. Hvis myndighetene ved skattepolitikk eller annen politikk kan påvirke inntekten før skatt, har det liten mening å diskutere isolert om skattene er «rettferdig» fordelt. En kommer opp i samme problem, som en alltid gjør, når en betrakter en faktor isolert. Det kan med like stor rett sies at andre tiltak enn skattene er «urettferdige», når en er uenig i sluttresultatet. Dette resonnementet fører også til en annen konklusjon. Det er mulig at en kunne komme i en «bedre» situasjon, om ikke ett av statens virkemidler, nemlig skattene, ble bundet til et alminnelig prinsipp.

Hvor sterkt myndighetene faktisk kan påvirke inntekten, avgjør hvilken vekt vi kan legge i disse innvendingene. Det er alminnelig antatt at myndighetene i hvert fall til en viss grad kan påvirke inntektene før skatt ved de alminnelig godtatte økonomisk-politiske virkemidler. Hvis dette er riktig, må konklusjonen bli at det bare under visse betingelser har mening å stille opp allmenngyldige regler for en «rettferdig fordeling» av skattene.

Selv om disse betingelser skulle være oppfylt, vil både nytte- og evneprinsippet ha begrenset verdi som rettesnor for hvordan skattene skal fordeles. Idéen er så upresist utformet at en rekke skattesystemer kan sies å

tilfredsstillende prinsippene. Disse prinsippene vil følgelig ikke i noe tilfelle kunne gi entydige svar.

2. Noen grunnprinsipper i det norske skattesystemet.

Når en i skatte- og finanslitteraturen prøvde å stille opp grunnsetninger for hvordan skattesystemet burde utformes, hadde dette en bestemt hensikt. Ut fra disse grunnsetningene prøvde en nemlig etterpå å utlede regler for hvordan et rasjonelt skattesystem burde være ordnet.

Det norske skattesystemet slik det er i dag, er ikke blitt laget ved slike bevisste deduksjoner fra bestemte grunnsetninger. Tar en for seg skattesystemet og studerer de begrunnelsene de forskjellige skatteordninger har fått, vil en imidlertid likevel finne visse idéer som ser ut til å ha vært alminnelig akseptert, og som en tydeligvis har godtatt som prinsipper skattleggingen burde bygge på.

En del av disse skatteprinsipper skal bli omtalt nedenfor. På sett og vis går vi altså den motsatte vei av den som var vanlig i eldre finanslitteratur. Der startet en med de alminnelige prinsipper og utledet de praktiske skatteregler; vi tar utgangspunkt i skattesystemet som det faktisk er, og prøver å finne idéene som kan sies å prege det. Vi skal først se på de alminnelige politiske prinsipper som ligger til grunn (dvs. prinsipper som spenner videre enn til skattespørsmål alene), dernest på de mer spesielle finanspolitiske prinsipper.

Et grunnleggende prinsipp for skattleggingen i Norge, er at *skattleggingsretten tilligger Stortinget*. Grl. § 75 sier således: «Det tilligger Stortinget at...pålegge skatter, avgifter, told og andre offentlige byrder...». At skattleggingsretten er tillagt Stortinget, hindrer ikke at dette ved lov kan delegere sin skattleggingsrett. Skattelovene¹) gir kommunene rett (og plikt) til å pålegge visse skatter. Dette gjelder skatt på fast eiendom, på formue og inntekt. Prisloven²) gir Regjeringen rett til å pålegge avgifter for «å fremme en samfunnsmessig forsvarlig prisutvikling og motvirke priser, fortjenester og forretningsvilkår som virker urimelig». (Når det gjelder nye prisavgifter som må anses å ha stor betydning for landets økonomi, må saken likevel opp for Stortinget, hvis da ikke Regjeringen finner det betenkelig å vente på Stortingets avgjørelse. Stortinget kan i alle fall oppheve de prisavgiftene som Regjeringen pålegger.) Stortinget utøver altså sin skattleggingsrett dels ved å vedta lover om skattlegging og dels ved å utstede årlige skattevedtak.

Fortsettelsen av sitatet ovenfor fra Grl. § 75 lyder slik: «som dog ikke

¹ Skattelov for landet, 18. aug. 1911 nr. 8. Skattelov for byene, 18. aug.. 1911 nr. 9.

² Lov om kontroll og regulering av priser, utbytte og konkurranseforhold, 26. juni 1953 nr. 4.

gjelder lenger end til 1ste Juli i det aar, da neste ordentlige Storting sammentræder, medmindre de av dette uttrykkelig fornyes....». Grunnloven slår altså fast at *skattevedtakene bare kan gjøres gjeldende for en begrenset tid*, og dette kan sies å være det andre grunnprinsipp som vår skattelovgivning bygger på. Hensikten er bl.a. at et storting ikke skal kunne binde senere storting. Regelen om tidsbegrensning tolkes slik at den bare gjelder de skatter som tilfaller statskassen i snever forstand. Skatter til kommuner, til fonds m.v. som utgjør egne rettssubjekter, gjelder uten tidsbegrensning.

Et tredje hovedprinsipp i norsk skattlegging er at *skatteplikten er alminnelig*. Det skal gjelde samme regler for alle, likt skal behandles likt. Dette innebærer at lovene (vanligvis) ikke direkte fastsetter særregler for navngitte personer eller institusjoner. Men prinsippet hindrer ikke at det i praksis kan bli fattet vedtak som vesentlig berører en enkelt eller en mindre krets av skattytere. Bare vedtakene er generelt formet, står myndighetene fritt til å avgrense skatteobjektene og skattesubjektene som de ønsker det.

Et fjerde prinsipp i norsk skattlegging er at *skattepåleggene skal utformes på en slik måte at alle kan være klar over hvor langt deres skatteplikt går*. Leseren vil merke seg at ordlyden her likner på ordlyden i Adam Smith's 2. grunnsetning, men vi har valgt å bruke en litt varsommere formulering. Så vidt komplisert som vårt skattesystem er i dag, kan det neppe forsvares å si at skattens størrelse er «klar og tydelig såvel for skattyteren som alle andre».

Alle de skatteprinsippene vi her har omtalt, samsvarer med idéen om folkesuvereniteten, maktfordelingsprinsippet og idéene om menneskets ukrenkelige rettigheter (særlig kravet om likhet for loven og kravet om rettsbeskyttelse). Vår skattlegging er også preget av en mer sær-norsk politisk idé, nemlig prinsippet om *lokalt selvstyre*, som på dette område kommer til syne i regelen om at kommunene selv skal kunne ilegge skatter til å løse lokale oppgaver. Denne retten setter imidlertid loven visse skranker for, dels ved at den pålegger kommunene å løse visse oppgaver for egne midler, og dels ved at den setter grenser for hvor langt skattleggingsretten går.

Vi skal gå over til å se på slike prinsipper som spesielt vedrører skatteforhold.

Som en alminnelig karakteristikk må vi kunne si at *norsk skattlegging i hovedtrekkene bygger på evneprinsippet*. Om inntektsskattene, som jo utgjør en meget vesentlig del av de samlede skatter, heter det eksempelvis i en stortingsproposisjon fra Finansdepartementet (av 1955): «Hensikten med en slik skatt er at de skattepliktige skal få en belastning som svarer til deres økonomiske evne». I en annen proposisjon fra Finansdepartementet¹) heter det om skattesystemet i sin helhet: «Skatteevneprinsippet har satt et

¹ Ot. prp. nr. 11 (1957) side 13.

preg på utviklingen av skattesystemet både her i landet og i andre land i de siste halvt hundre år. Det må også i dag tillegges stor vekt ved planlegging av endringer i systemet».

En konsekvens av evneprinsippet er at *skattleggingen normalt er den samme i alle deler av landet*, med de modifikasjoner som følger av det lokale selvstyre. De skatter som staten pålegger, utliknes (i det vesentlige) etter samme regler over hele landet. For de kommunale inntekts- og formuesskatter fastsettes skattegrunnlaget etter samme regler, men skattesatsene kan innen visse grenser fastsettes av kommunene. Prinsippet gjelder likevel ikke uten unntak, se nedenfor.

En annen konsekvens av evneprinsippet er at *alle næringer og alle slags yrkesutøvere normalt skattlegges likt*. Nå varierer imidlertid de konkrete forholdene sterkt fra næring til næring og fra yrke til yrke. I noen tilfelle har derfor myndighetene gitt opp å opprettholde en ren formell likhet. Myndighetene har likevel søkt å oppnå en faktisk likhet så langt råd er. Forslag om endringer i minstefradraget for lønnsinntekter har eksempelvis vært begrunnet ut fra ønsket om å skape større faktisk likhet med næringsinntekt. Utjæmningsordninger over tiden i fiske og skogbruk har vært begrunnet ut fra ønske om å skape likhet med inntektstakere som har jammere inntekter.

Evneprinsippet kan ikke sies å prege norsk skattlegging i alle henseender. Det finnes mange eksempler som viser at *nytteprinsippet blir brukt i spesielle tilfelle*. Enkelte offentlige tiltak er av en slik karakter at myndighetene tydeligvis har funnet det urimelig å la alle skattytere være med på å dekke utgiftene ved dem. I stedet har en valgt å skrive ut skatter som vesentlig rammer den krets av skattytere som har nytte av tiltakene; disse skatteinntekter har en så «øremerket» til dekning av de utgifter det gjelder. Eksempler har vi i trygdeavgiftene og eksportavgifter til finansiering av fellesreklame i utlandet for visse varer.

Det må endelig nevnes at *rene hensiktsmessighetsbetraktninger spiller en stigende rolle for utformingen av skattesystemet*. Det blir mer og mer erkjent at skattene ikke bare er en inntektskilde for det offentlige, men også et viktig virkemiddel i statens hånd. Skattene har sidevirkninger som myndighetene kan gjøre bruk av for å oppnå bestemte resultater. Det er lett å gi eksempler på skatteordninger der andre hensyn enn de rent fiskale har påvirket utformingen også i noe eldre tid: Tollpolitikken er sterkt preget av proteksjonistiske synspunkter. Alkoholavgiftene blir bl.a. grunnlagt med at de bekjemper alkoholmisbruk. Mange særregler for skattlegging av jordbruket har en klar sosial- eller næringspolitisk betydning, f.eks. regelen om skattefritak for verdistigning ved nybrottsarbeider. Likevel er det nok fra tiden etter krigen at de klareste eksempler kan finnes på at evneprinsippet har måttet vike for hensiktsmessighetsprinsippet. De særregler som i dag

gjelder for Nord-Norge ved inntektsskattleggingen og adgangen til skattefrie fondsavsetninger ved investeringer i industrifattige strøk, har således ingen annen begrunnelse enn ønsket om å fremme næringslivet i denne landsdelen. Regler om åpningsavskrivninger og tilleggsavskrivninger ved skattlegging av næringsinntekt kan føres tilbake på et ønske om å øke bedriftenes adgang til opplegg av skjulte reserver. Delvis skattefritak for visse finansinvesteringer (bankinnskott, obligasjoner, aksjer) og avkastning av slike plasseringer tar sikte på å fremme sparingen. Under den generelle omsetningsavgiften er bøker fritatt for å stimulere bokkjøp; boliger, skoler, sykehus er fritatt for avgift ut fra en sosial begrunnelse.

Det at evne- og nytteprinsippet etter hvert må vike for slike hensiktsmessighetsbetraktninger, er sannsynligvis det mest karakteristiske trekk ved norsk skattlegging i dag. Utviklingen er helt i tråd med de tendenser som gjør seg gjeldende i skattelitteraturen. Som før nevnt, blir det her lagt stigende vekt på at utformingen av skattesystemet må ses som et hjelpemiddel til å komme i en så gunstig økonomisk og sosial situasjon som mulig. I den proposisjonen fra Finansdepartementet som vi sist siterte ovenfor, heter det da også: «De grunner som kan anføres for progressivitet i beskatningen, taper i slagkraft etter hvert som ulikhetene utjevnes ad annen vis..... Beskatningen må sees i sammenheng med de offentlige budsjettets utgiftsside og den økonomiske politikken for øvrig».

Vi vet med sikkerhet at de begrunnelser for utformingen av skattesystemet som vi har omtalt, var kjent av lovgiverne og i regelen også ble nyttet av disse da skatteordningen ble innført. Disse skatteprinsippene er imidlertid delvis motstridende, og vi må være forsiktige med å tro at skatteprinsippene var det eneste som var avgjørende for de løsninger som ble valgt. De ulike maktgrupper har hatt (eller ment å ha) motstridende interesser i skattepolitikken, og alle parter har søkt å framstille sine ønskemål som å være berettiget ut fra en «ideell målsetting». I hvilken grad vårt skattesystem er blitt til som resultat av tautrekking mellom gruppeinteresser, er det vanskelig å uttale seg om.

Heller ikke skal vi prøve å avgjøre om vårt skattesystem i dag, betraktet som en helhet, kan gis en rasjonell begrunnelse. Som tidligere nevnt, vil dette bare være tilfelle hvis det kan begrunnes ut fra det nye syn som råder i skatte- og finansiellitteraturen.

Del II. Inntekts- og formuesskattene

Kapittel 4. Oversikt over inntekts- og formuesskattene.

I dag har vi følgende inntekts- og formuesskatter:

Kommuneskatter:

- (i) Ordinær inntektsskatt
- (ii) Ordinær formuesskatt

Statsskatter:

- (i) Ordinær inntektsskatt
- (ii) Ordinær formuesskatt
- (iii) Inntektsavgift til Skattefordelingsfondet
- (iv) Formuesavgift til Skattefordelingsfondet
- (v) Særskatt til utviklingshjelp

Dessuten blir en del av trygdeavgiftene, som i denne publikasjon behandles særskilt, utliknet på grunnlag av inntektene.

De fleste av disse skattene har gått inn i det norske skattesystem som relativt faste skatteformer. I visse perioder har det også vært utliknet særskatter på formue og inntekt. Slike skatteformer ble særlig brukt under første verdenskrig og de første årene etter den annen verdenskrig. Disse særskatter er enten blitt opphevet etter kort tid, eller de er etter hvert blitt innarbeidd i de ordinære skattene. De viktigste særskattene etter siste verdenskrig var engangsskatten på formuesstigning under krigen, krigsskadeavgiften for inntektsårene 1945 og 1946, verneskatten i 1947 og senere i 1949 og 1950.

De fleste og mest sentrale regler om inntekts- og formuesgrunnlaget for skattleggingen av inntekt og formue finner en i skattelovene for landet og byene fra 1911. Disse lovene gjelder formelt bare ved kommuneskattelikningen. Stortinget må derfor for hvert år ved særskilt vedtak avgjøre i hvilken utstrekning de også skal gjelde ved statsskattelikningen. Dette blir gjort i det årlige statsskattevedtaket. I den videre framstilling har vi valgt å betrakte skattegrunnlaget ved stats- og kommuneskattelikningen under ett. Reglene er felles i den utstrekning intet annet er nevnt.

De viktigste gjeldende reglene om skattleggingen av inntekt og formue finner en i følgende lover og vedtak:

- (i) Skattelovene for landet og byene av 18. august 1911.

- (ii) Lov av 13. juli 1921 om beskatning til staten av aksjeselskaper og aksjonærer.
- (iii) Kgl. kunngjøring om formues- og inntektsskatt til staten. (Det årlige stortingsvedtak om statsskattene.)
- (iv) Lov om skattefordelingsfondet av 24. april 1964 og de årlige stortingsvedtak.
- (v) Kgl. kunngjøring om særskatt til utviklingshjelp. (Det årlige stortingsvedtak om statsskattene.)
- (vi) Lov om betaling og innkreving av skatt av 21. november 1952.
- (vii) Lov om skatt til Svalbard på formue og inntekt av 15. juli 1925.
- (viii) Lov om skattlegging av sjøfolk av 21. mars 1946.

I tillegg til disse er det gitt enkelte særlover om bestemte emner. Den enkelte kommune fastsetter satsene for den kommunale skattlegging ved årlig skattevedtak.

Vi har allerede nevnt at evneprinsippet var det «ideologiske» grunnlaget for inntekts- og formuesskattene. Dette preger særlig den måten skattene for personlige skattytere blir beregnet på. I prinsippet søker en å fastsette den inntekten som skattes, slik at den så langt råd er gir uttrykk for skattyterens evne til å betale skatt. En har satt seg fore å få mest mulig ensartede vurderingsprinsipper for ulike inntektsarter, og en har søkt å finne fram til nettoinntekten, dvs. inntekten etter fradrag for alle utgifter til inntektens ervervelse. Praktiske, kanskje særlig kontrollmessige, vanskeligheter har ført til enkelte særbestemmelser for visse næringer eller for visse inntektsarter. På visse områder har sosialpolitiske eller næringspolitiske syn gjort seg gjeldende. Stort sett kan vi imidlertid si at evneprinsippet preger det inntektsbegrep (begrepet «antatt inntekt») som ligger til grunn for inntektsskattene. Det samme kan sies om det formuesbegrep som formuesskattene bygger på.¹⁾

Etter det syn som var gjeldende blant evneteoretikerne, hadde en inntektstaker ingen skatteevne før inntekten nådde over et bestemt nivå. En viss minimumsinntekt burde derfor være skattefri, og denne minimumsinntekten burde øke med inntektstakerens forsørgelsesbyrde. Dette er den historiske bakgrunn for at de personlige skattyterne deles inn i skatteklasser etter forsørgelsesbyrde, og at en del av inntekten, avhengig av skatteklassen, er skattefri. De opprinnelige synspunktene har imidlertid, som tidligere nevnt, tapt noe av sin kraft. Ved utformingen av fradrag for forsørgelses-

¹ Vi omtaler her bare skattelovens (uttrykte) formål. Hvordan bestemmelsene virker i praksis, er det vanskelig å svare på. Videre omtaler vi bare de uttrykte begrunnelser for de forskjellige bestemmelsene. I den politiske debatt er det ofte ikke så lett å skille mellom ideelle motiver og rene gruppeinteresser. En virkelig dyptgående analyse av hvorfor skattesystemet er blitt som det er, ligger utenfor rammen for denne publikasjonen.

byrde og skattesatser blir det i dag lagt større vekt på et «inntektsutjammings»-synspunkt.

Skattlegging av selskapsinntekter på selskapets hånd lar seg vanskelig innpasse i en progressiv skattlegging som er basert på evneprinsippet. Kontrollmessige grunner har ført til at selskapsinntekten (hovedsakelig) blir skattlagt på selskapets hånd og ikke på eiernes hender. Evneprinsippet har likevel satt sitt preg på selskapsbeskatningen. Hovedsynspunktet har vært at en ikke vil diskriminere mellom forskjellige næringer, eller mellom forskjellige geografiske distrikter. Den skattepliktige inntekten er blitt fastlagt etter om lag de samme regler som for personlige skattytere. Satsene har også vært de samme uansett bransje og distrikt (når vi ser bort fra forskjellige kommunale skattører). Mellom forskjellige selskapsformer er det imidlertid gjennomført en viss diskriminering. Forbruks- og innkjøpsforeningene blir f.eks. skattlagt etter andre regler enn vanlige aksjeselskaper. Det samme gjelder sparebanker og gjensidige skadeforsikringsselskaper.

I den følgende framstilling vil vi først omtale skattleggingen av personer, og deretter skattleggingen av forskjellige selskaper og institusjoner. Under omtalen av ikke-personlige skattytere skal vi nøye oss med å henvide til reglene for personlige skattytere i den utstrekning reglene er felles.

Personer og selskaper i Norge med inntekt og formue i utlandet eller utlendinger med inntekt og formue i Norge kan lett bli skattlagt i flere land. For å unngå en slik dobbeltskattlegging finnes det spredt i skattelovene en rekke unntaksregler som regulerer forholdet til skattlegging i utlandet. Vi har valgt å samle omtalen av disse reglene i et eget kapittel og å unnlate å omtale unntakene ellers i framstillingen. Likeså tar vi opp i et eget kapittel de særordninger som gjelder for sjømenn og for skattytere på Svalbard.

Kapittel 5. Skattleggingen av personer.

A. Om den skattepliktige inntekten.

1. Begrepet «antatt inntekt».

Utgangspunktet for fastsettingen av den antatte inntekten er gitt i byskattelovens § 36 og landsskattelovens § 42. Det heter her:

«Til inntekt beregnes — med de i det følgende fastsatte unntagelser og begrensninger — rente av formue, livrente, føderåd og pensjon, enhver fordel som er vunnet ved eiendom, kapital, arbeide eller virksomhet hva enten det oppebårne er innvunnet gjennom et lengre tidsrom eller er ervervet leilighetsvis eller ved en enkelt anledning, og hva enten det måtte bestå i underhold, klær, husly, brenne, belysning og desslike, eller i annet, som er an-

vendt til egen eller familiens nytte eller behagelighet eller til utvidelse av næring eller drift eller til formuesforøkelse...».

Denne hovedregelen ligger til grunn for beregningen av den skattepliktige bruttoinntekt. Bruttoinntekten minus de utgiftsfradrag som er tillatt etter skatteloven, gir den skattepliktige nettoinntekten (den antatte inntekten). Om fradragene heter det i byskattelovens § 38 og landsskattelovens § 44:

«Fra det antatte bruttobeløp av inntekten dras, foruten renter av skatt-
yterens gjeld, alle utgifter, der skjønnes å være pådratt til inntektens erver-
velse, sikrelse og vedlikeholdelse...».

Denne generelle definisjon av utgiftsfradrag som har direkte tilknytning til inntektsskapningen, er nærmere forklart ved eksempler. Videre spesifiserer lovene en rekke andre fradragsberettigede utgifter, som ikke direkte har tilknytning «til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse». Slike fradrag har ofte en sosialpolitisk bakgrunn.

De generelle regler som er sitert ovenfor, viser de hovedprinsipper som inntektsansettelsen bygger på. Men særbestemmelser og unntak fra de alminnelige hovedregler gjør at inntektsbegrepet ikke i enhver forstand er felles for alle skattytere. Bl.a. vil ansettelsen av inntekten være avhengig av inntektens art (næringsinntekt, lønnsinntekt og annen inntekt). Vi har funnet det hensiktsmessig å følge en inndeling etter inntektens art i den videre framstilling. Utgiftene vil bli omtalt sammen med den inntektsart som de har nærmest tilknytning til.

Etter hovedregelen er det inntekten i løpet av et kalenderår som skal skattlegges. (Regnskapspliktige kan i visse tilfelle kreve at regnskapsåret blir lagt til grunn.) Det er i alminnelighet betalingstidspunktet som er avgjørende for når en skal regne med at inntekten er opptjent, eller når en utgift skal komme til fradrag. Skattyteren har likevel ikke adgang etter loven til å spekulere i tidsforskyvninger ved å unnlate å heve krav som er forfalt. Blir det gjort, skal forfallsdato legges til grunn. Fra hovedregelen om betalingstidspunktet gjelder det et viktig unntak. For regnskapspliktige næringsdrivende skal bokføringstidspunktet legges til grunn. Det fører til at mange næringsdrivende har en forholdsvis vid adgang til å jamne ut inntektene over en årrekke. Den eneste generelle begrensningen ligger i bestemmelsen om at regnskapet skal være gjort opp etter de grunnsetninger som gjelder for god forretningsførsel. Mulighetene til utjamning av inntekten over tiden er videre begrenset ved enkelte særregler om bestemte utgiftsposter, f.eks. avskrivningsreglene. Den skattepliktige inntekten over levetiden for en bedrift skal i prinsippet være den samme enten bedriften er regnskapspliktig eller ikke. Regnskapsplikten kan derimot få betydning for inntektsfastsettelsen i de enkelte år.

2. Næringsinntekt.

Stort sett blir næringsinntekten fastsatt etter felles prinsipper i alle næringer. De enkelte regler kan likevel få ulik betydning for forskjellige næringer. Avskrivningsreglene f.eks. betyr mer i kapitalkrevende enn i mindre kapitalkrevende næringer. Videre kan det oppstå ulikheter fordi enkelte av skattelovens bestemmelser forutsetter skjønnsavgjørelser av likningsmyndighetene. Til støtte for skjønnen foreligger ofte rundskriv fra sentraladministrasjonen og domsavgjørelser i enkelte saker. Likevel er det alminnelig å anta at skjønnen blir praktisert forskjellig fra kommune til kommune. I enkelte tilfelle har myndighetene bevisst innført særregler for bestemte næringer. Formålet kan være ønsket om å oppnå en bestemt næringspolitisk effekt. Videre kan hensynet til kontrollen gjøre særbestemmelsene hensiktsmessige.

Varelager vurdering. Den skattepliktige bruttonæringsinntekten kan defineres som avgiftspliktig omsetning + avgiftsfri omsetning + uttak av varer til eget forbruk (vurdert til markedspris) + verdien av varebeholdningen pr. 31/12 — innkjøpte varer i året — verdien av varebeholdningen pr. 1/1 — påløpne omsetningsavgifter o.l.

Av definisjonen går det fram at den skattepliktige inntekten i et enkelt år er avhengig av hvordan verdien av varelageret er vurdert i de regnskaper som danner grunnlaget for likningen. Endringer av verdien i varelageret kan oppstå enten fordi varemengden varierer eller fordi salgsprisene for varer som ligger på lager, varierer. Endringer i både mengden og priser må ofte fastsettes skjønnsmessig, fordi faktiske svinn eller salgspriser ikke er kjent på bokføringstidspunktet. Blir svinnet i et enkelt år eksempelvis overvurdert eller en prisstigning undervurdert i foretakets regnskaper, vil den skattepliktige inntekten i dette året kunne bli lavere enn faktisk inntekt. I et senere år, når lageret realiseres, kan denne bokføringen føre til at skattepliktig inntekt blir høyere enn faktisk inntekt. Lager vurderingen vil altså påvirke periodiseringen av inntekten. Over en periode på flere år vil samlet skattepliktig inntekt være avhengig av hvordan lagermengder og priser blir vurdert i regnskapene ved periodens begynnelse og ved periodens slutt, mens samlet skattepliktig inntekt over perioden vil være uavhengig av vurderingsprinsippene i de mellomliggende år. (Dette kan likevel bli annerledes hvis vurderingsmåten fører til underskott i enkelte år.)

Etter skatteloven skal varelageret vurderes enten til historisk anskaffelsespris (tilvirkningspris for varer som er foredlet av den skattepliktige), eller til gjenanskaffelsespris ved utgangen av det regnskapsår likningen gjelder. De to forskjellige vurderingsprinsipper kan brukes samme år på ulike varegrupper. Verdien av lageret kan reduseres, hvis den skattepliktige kan

sannsynliggjøre at varen på grunn av skade, ukurantitet eller annen særlig årsak bare kan ventes solgt til redusert pris. Videre kan det tas hensyn til risiko for prisfall. Skattyteren kan også nedskrive verdien av kontrakter om kjøp av varer, når prisene på varene er falt siden kontraheringstidspunktet eller det foreligger påviselig risiko for prisfall. Nedskrivningen kan i sistnevnte tilfelle bare foretas når varene skal leveres i det nærmest følgende år og ikke er videresolgt.

Avskrivninger. De skattemessige avskrivningsreglene bestemmer hvordan bedriftene kan fordele utgiftene til varige driftsmidler over driftsmidlets levetid. Det norske skattesystemet tillater to hovedformer for avskrivninger:

(i) De ordinære avskrivninger som tar sikte på å dekke den årlige verdin nedgang på grunn av slit og elde.

(ii) Ekstraordinære avskrivninger som fører til større avskrivningsfradrag i driftsmidlets første leveår enn slit og elde skulle tilsi. Disse reglene er utformet med sikte på å lette likviditetsproblemen og minske risikoen ved en investering.

De samlede avskrivningsbeløp over driftsmidlets levetid må ikke overstige investeringens historiske kostpris.

Fradrag i form av ordinære avskrivninger blir gitt for alle betydelige driftsmidler bestemt til varig bruk. Brukstiden lar seg vanskelig fastslå på forhånd. Størrelsen av de årlige avskrivninger må derfor bli skjønsmessig. Likningsmyndighetene er på dette felt ikke bundet av regnskapene, men kan legge sitt eget skjønn til grunn. Riksskattestyret har gitt regler som skal være veiledende ved vurderingen av avskrivningene. Etter disse regler skal fradraget for avskrivninger på det enkelte driftsmiddel settes til et konstant beløp pr. år, beregnet etter en fast prosent av avskrivningsgrunnlaget. Riksskattestyret nevner hvilke minimums- og maksimumssatser som det er rimelig å bruke for en rekke driftsmidler. Satsene er sterkt differensiert etter driftsmidlets og produksjonens art. Oppstillingen nedenfor gir eksempler på en del alminnelige satser.

Bygninger av tre	3— 5 pst.
Bygninger av mur etc.	2— 3 »
Inventar	6—10 »
Maskiner	5—20 »
Laste- og varebiler	12—20 »
Skip	5— 8 »

Normalsatsene fra Riksskattestyret gjelder ikke når forholdene medfører sterkt slit, f.eks. ved kontinuerlig drift. I slike tilfelle kan satsene forhøyes. Riksskattestyret antyder en forhøyelse av avskrivningssatsen med inntil 50 pst.

Bedrifter i bergverksdrift kan skrive av kapitalkostnadene over den tid en regner det tar før forrådene er uttømt. Men bedriften får ikke fradrag for den verdinedgang som skyldes at gruva etter hvert blir uttømt.

I tillegg til de ordinære avskrivninger kan bedriftene foreta visse ekstraavskrivninger. Etter loven må bedriftene enten bruke reglene om tilleggsavskrivninger eller bruke reglene om åpningsavskrivninger.

Tilleggsavskrivningene kan foretas på alle bygninger og maskiner som kommer inn under reglene om ordinære avskrivninger, unntatt biler og forretningsseidommer (kontorbygg, butikker, hotell, etc.). Unntakene gjelder ikke administrasjonsbygg som inngår som et nødvendig ledd i en samlet produksjonsvirksomhet. Adgangen til å bruke tilleggsavskrivninger er underlagt følgende restriksjoner:

- (i) De må være foretatt i løpet av de første 5 år etter at driftsmidlet ble tatt i bruk.
- (ii) Tilleggsavskrivningen i et enkelt år må ikke overstige 5 pst. av anskaffelsesverdien og må heller ikke overstige 50 pst. av det ordinære avskrivningsbeløp.
- (iii) Over 5-årsperioden må akkumulerte tilleggsavskrivninger ikke overstige 15 pst. av driftsmidlets anskaffelsesverdi.

Åpningsavskrivninger kan bare nyttes når en bedrift foretar investeringer i bygninger, anlegg og andre driftsmidler med sikte på produksjon og lagring av varer.

Adgangen til å bruke åpningsavskrivninger er underlagt disse restriksjonene:

- (i) De kan bare foretas på den del av anskaffelsesverdien som overstiger 500 000 kr. Ved vurdering av anleggets kostpris ser en på hele utbyggingen under ett, ikke nødvendigvis bare på anleggsutgifter som oppstår i løpet av et år. Kjøp av grunnarealer inngår i anleggsutgiftene ved vurderingen, selv om grunnarealene ikke er avskrivbare. Hvis eksempelvis kostprisen for grunnarealer overstiger 500 000 kr., vil bedriften kunne anvende åpningsavskrivninger på hele kostprisen for de avskrivbare driftsmidler. Grensen på 500 000 kr. gjelder ikke ved kjøp av skip eller fly.
- (ii) De må være foretatt i løpet av en periode regnet fra byggearbeidet begynte til og med det femte året etter at avskrivningsobjektet ble tatt i bruk.
- (iii) Åpningsavskrivningene i et enkelt år må ikke overstige 50 pst. av bedriftens inntekt i vedkommende år.
- (iv) Over avskrivningsperioden, jfr. (ii), må akkumulerte åpningsavskrivninger ikke overstige 25 pst. av avskrivningsgrunnlaget, jfr. (i).

År	Samlede maksimale avskrivninger for maskiner			Samlede maksimale avskrivninger for bygninger		
	a. når bare ordinære avskrivninger brukes	b. når ordinære kombineres med tilleggsavskrivninger	c. når ordinære kombineres med åpningsavskrivninger	a. når bare ordinære avskrivninger brukes	b. når ordinære kombineres med tilleggsavskrivninger	c. når ordinære kombineres med åpningsavskrivninger
1	10,0	15,0	35,0	2,5	3,75	27,5
2- 3	10,0	15,0	10,0	2,5	3,75	2,5
4- 5	10,0	10,0	10,0	2,5	3,75	2,5
6- 7	10,0	10,0	10,0	2,5	2,5	2,5
8	10,0	10,0	5,0	2,5	2,5	2,5
9	10,0	5,0	—	2,5	2,5	2,5
10	10,0	—	—	2,5	2,5	2,5
11-30	.	.	.	2,5	2,5	2,5
31-37	.	.	.	2,5	2,5	—
38	.	.	.	2,5	1,25	—
39-40	.	.	.	2,5	—	—
I alt	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Tilleggs- og åpningsavskrivningene skal ikke redusere de årlige ordinære avskrivninger. Dette innebærer at driftsmidlene blir nedskrevet hurtigere enn normalt, når bedriften gjør bruk av ekstraavskrivningen.

Tabellen ovenfor gir en oversikt over de samlede ordinære og ekstraordinære avskrivninger på maskiner og bygninger for det enkelte år i prosent av anskaffelsesverdien. De ordinære avskrivninger er i eksemplet basert på at maskinene har en levetid på 10 år og bygningene på 40 år. Videre er det forutsatt at bedriftene hvert år kan utnytte de ekstraordinære avskrivninger maksimalt.

Spesielle avskrivningsregler inngår også som et ledd i industrilokaliseringsloven. For skattytere som kommer inn under Nord-Norge-loven, er det innført særregler om avskrivninger på driftsmidler til investering i fylkene Nordland, Troms og Finnmark. Disse regler går blant annet ut på at skattyteren for ordinære avskrivninger kan kreve forskottsvis fradrag for inntil 3 år. Skattyteren kan således for første året kreve fradrag for årets avskrivning + avskrivningene for ytterligere 3 år. Videre kan skattyteren kreve fradrag for overprisavskrivninger. Dette er en ekstraordinær avskrivningsadgang hvor fradraget er begrenset til 50 pst. av driftsmidlets kostpris. Fradraget i det enkelte år kan ikke overstige 50 pst. av inntekten for vedkommende likningsår.

Skattefrie fondsavsetninger. Etter flere særlover kan bedriftene avsette en del av overskottet skattefritt til fonds som skal nyttes til nærmere bestemte formål.

Ordningene er stort sett utformet slik at bedriftene oppnår en utsettelse i skattleggingen, skattekreditt. Bedriften får fradrag i den skattepliktige

inntekten det år avsetningen foretas, mens spørsmålet om skattlegging først blir aktuelt når avsetningen blir brukt til det angitte formål. Heller ikke på dette tidspunkt trenger hele beløpet å bli skattlagt, enten fordi en del av beløpet er spesielt fritatt under ordningen eller fordi skattleggingen først kommer til uttrykk gjennom framtidige reduserte avskrivninger.

Etter lov av 14. desember 1962 kan bedriftene foreta skattefrie avsetninger til tre forskjellige formål, investeringsformål, fond til forskning eller markedsbearbeiding i utlandet og driftsfond i bergverk.

(i) Adgangen til skattefrie avsetninger til investeringsfond er innført som et virkemiddel i konjunkturpolitikken. Reglene er utformet med sikte på at myndighetene skal kunne påvirke periodiseringen av investeringene. Næringsdrivende kan kreve fradrag ved inntektsansettelsen for avsetninger til fond for senere kjøp av driftsmidler. Fradraget er begrenset oppad til 25 pst. av årsinntekten ved kommuneskattelikningen, men det er ikke adgang til å kreve fradrag for mindre enn 3 000 kr. Etter dette vil det bare bli næringsdrivende med årsinntekt på 12 000 kr. og over som kan foreta avsetninger.

Det avsatte beløp skal settes inn på sperret konto i Norges Bank. Utbetalinger kan skje etter 4 år eller tidligere når det treffes vedtak om frigivelse. Det avsatte beløp skal forrentes etter en sats på 3 pst.

Når avsatte midler blir brukt til anskaffelse av nytt driftsmiddel, skal 75 pst. av det anvendte beløp bli tillagt inntekten. Etter hovedregelen får skattyteren i stedet fradrag for et tilsvarende beløp som skal nyttes til ekstraordinære avskrivninger på det nyanskaffede driftsmiddel. Disse ekstraordinære avskrivninger vil redusere framtidige avskrivninger fordi det totalt sett ikke kan avskrives mer enn anskaffelsesverdien. Reglene medfører at 25 pst. av det avsatte beløp i det hele tatt ikke blir skattlagt.

Hvis midlene ikke blir brukt i samsvar med bestemmelsene, eller hvis skattyteren krever å få utbetalt midlene før 4-årsfristen er utløpt, vil hele beløpet bli etterliknet. Skattyteren får i slike tilfelle ikke renter. Heller ikke vil han slippe skatt på 25 pst. av det avsatte beløp.

(ii) Den annen form for skattefrie fondsavsetninger tar sikte på å stimulere næringslivet til markedsbearbeiding i utlandet og til forskning. Vilkåret for avsetning til markedsbearbeiding er at tiltaket kan ha betydning for norskproduserte varer. Vilkårene for avsetning til forskning er at tiltaket kan ha betydning for den skattepliktige i hans næringsvirksomhet. Næringsdrivende kan avsette skattefritt 20 pst. av årsinntekten til slike formål, men minimum 10 000 kr. pr. år.

Det avsatte beløp skal settes inn på konto i Norges Bank. Midlene kan brukes når bedriftene ønsker det, men senest innen 5 år. Når bedriftene trekker på kontoen, må det skaffes erklæring fra myndighetene om at tiltaket tilfredsstiller formålet.

Utgifter til slike formål som dette fondet dekker, vil normalt være fradragberettiget. Når utgiftene til formålene blir finansiert ved fondsmidler, får bedriften ikke fradrag for de aktuelle utgifter. Ordningen innebærer følgende bare en tidsforskyvning i skattleggingen.

(iii) Den siste formen fra loven av 1962 behandler skattefrie avsetninger til driftsfond for bergverk. Skattepliktige som driver bergverksdrift kan få fradrag for 30 pst. av årsinntekten for avsetninger til driftsfond.

Adgangen til skattefrie fondsavsetninger er også nyttet i lokaliseringspolitikken. Disse ordningene har hjemmel i Nord-Norge-loven av 28. juni 1952 og i tillegg til skattelovene av 9. juni 1961, som behandler investeringen i strøk med sysselsettingsvansker og særlig lavt inntektsnivå.

(i) Bestemmelsene i Nord-Norge-loven kan utnyttes av bedrifter som ligger i Nord-Norge eller av skattepliktige fra andre landsdeler som tar sikte på å sette i gang næringsdrift i Nord-Norge.

Skattytere som plikter å betale kommuneskatt til et distrikt i Nord-Norge, kan avsette skattefritt til fond med sikte på senere kjøp av driftsmidler som er nødvendige ved driften av næring i Nord-Norge. Reglene har mye til felles med de alminnelige reglene om skattefrie avsetninger til investeringsfond, men begrensningsreglene er noe annerledes utformet. Avsetningene i det enkelte år må være minimum 5 000 kr. Samtidig må avsetningen ikke utgjøre mer enn 60 pst. av inntekten og heller ikke bringe inntekten under gjennomsnittet for de 2 siste årene.

Skattepliktige i andre landsdeler kan, med samtykke av Kongen eller den han gir fullmakt, kreve fradrag for avsetningen til fonds, forutsatt at de avsatte midler skal nyttes til kjøp av driftsmidler til bruk ved næringsdrift i Nord-Norge. I slike tilfelle må avsetningen være minst 25 000 kr.

Kongen skal bestemme når de avsatte midlene kan brukes. Ved bruk av fondet må det nye driftsmidlet nedskrives med 75 pst. av det beløp som er tatt fra fondet. De resterende 25 pst. av avsetningene vil i det hele tatt ikke bli skattlagt.

(ii) Bestemmelsene i loven av 1961 tar sikte på å stimulere næringslivet til å foreta investeringer i strøk med spesielle sysselsettingsvansker og særlig lavt inntektsnivå. Næringsdrivende kan avsette skattefritt til fond som skal finansiere investeringer i slike strøk. Fradraget for avsetningen er begrenset oppad til 10 pst. av årsinntekten, men det er ikke adgang til å kreve fradrag med mindre det avsatte beløp utgjør minst 50 000 kr.

Fondet kan ikke nyttes til investeringer før sted og planer for anlegget er godkjent av Kongen, eller den han gir fullmakt. Investeringen i anlegget må være påbegynt innen 5 år etter at avsetningen har funnet sted. Når en

investering har funnet sted, skal anlegget skrives ned med et beløp som svarer til 85 pst. av det som er tatt fra fondet.

Maksimal avsetning i det enkelte år under de ulike fondsordningene er fastsatt til en viss prosent av årsinntekten. Årsinntekten er definert etter fradrag for skattefrie avsetninger til eventuelle andre fond. For skattytere som ønsker å avsette til flere fond i samme år, er det derfor nødvendig å samordne og prioritere de ulike fondsordningene. Vi gjengir nedenfor de maksimumsbegrensninger som gjelder for ulike kombinasjoner.

(i) Etter Nord-Norge-loven og 1961-loven kan skattyteren avsette samlet 64 pst. av inntekten før avsetningene. Innenfor rammen av de maksimums- og minimumsgrenser som gjelder for de enkelte fondsordninger, kan skattyteren selv prioritere mellom disse to fonds.

(ii) Avsetningene til markedsbearbeiding og investeringsfond kan samlet utgjøre 36 pst. av inntekten før avsetningene. Skattyteren må i tilfelle først avsette til markedsbearbeiding. Restinntekten beregnet etter avsetningen til markedsbearbeiding vil så bli avgjørende for hvor mye som kan avsettes til investeringsfond.

(iii) 36 pst. av årsinntekten før avsetninger er også satt som tak på de samlede avsetninger når alle fondsordninger ses under ett. Dette taket begrenser ikke avsetningene etter Nord-Norge-loven eller 1961-loven. Men avsetter skattyteren 36 pst. eller mer av årsinntekten etter disse lovene, kan han ikke samme år avsette noe til markedsbearbeiding eller investeringsfond.

Reglene om de ulike fondsordningene er kombinert med regler som har konsekvenser for avskrivningene. Det er derfor nødvendig å samordne disse reglene med avskrivningsreglene. Reglene om fondsordningene forutsetter at driftsmidler som er kjøpt for fondsmidler, straks ved anskaffelsen nedskrives med et beløp som tilsvarer beløp tatt fra fondet. Etter samordningsreglene skal summen av fondsbestemte nedskrivninger, samt ordinære og ekstraordinære avskrivninger over driftsmidlets levetid ikke overstige driftsmidlets kostpris. Dette innebærer at de samlede avskrivningsfradrag blir redusert med det fondsbestemte nedskrivningsbeløp. Så lenge driftsmidlet ikke er helt nedskrevet, skal de løpende årlige, ordinære avskrivninger ikke reduseres som følge av samordningsreglene. Derimot vil de årlige ekstraordinære avskrivninger kunne bli mindre. Hvis eksempelvis det fondsbestemte nedskrivningsbeløp utgjør mer enn 25 pst. av driftsmidlets kostpris, vil adgangen til åpningsavskrivninger falle bort.

Utgifter til pensjonsordninger. Bedriftene kan få fradrag for utgifter som de påtar seg i forbindelse med private pensjonsordninger for sine ansatte. Men visse begrensingsregler avgrenser fradragretten:

(i) Pensjonsordningen må være lagt opp i samsvar med regler gitt av Kongen. Slike regler er utformet i kgl. res. av 19. desember 1958. Reglene

tar vesentlig sikte på å sikre at pensjonsordningen gjøres generell for alle ansatte i bedriften, og at midlene ikke blir brukt av bedriften til andre formål enn pensjonering. Videre inneholder reglene visse begrensninger på de ytelser som kan gis under pensjonsordningen.

(ii) Finansieringsformen må tilfredsstillende bestemme krav. Flere finansieringsformer er tillatt. Et fellestrekk er at pensjonsordningene må finansieres etter en på forhånd fastlagt plan. Bedriftene har eksempelvis ikke adgang til å la premieinnbetalingene variere med de enkelte års overskott.

Bedriftenes bidrag til offentlige pensjons- og trygdeordninger (jfr. s. 129) er fradragsberettiget. Satsen ved beregning av arbeidsgiveravgiften til folketrygden vil øke i årene framover. For årene 1967, 1968 og 1969 er det derfor innført spesialregler som gir bedriftene en begrenset adgang til å foreta skattefrie avsetninger til premiefond. De avsatte midler må nyttes til framtidig betaling av arbeidsgiveravgift til folketrygden uten at det gis fradrag i inntekten.

Andre utgifter. Fra bruttoinntekten kan det kreves fradrag for utbetalte lønninger og andre kostnader som faktisk er gått med ved driften. Driftskostnadene skal trekkes fra uten hensyn til om de i det enkelte tilfelle kan sies å ha vært unødvendige eller kunne vært innspart ved en mer rasjonell driftsmåte. Dette innebærer ikke at likningsmyndighetene uten videre må godta de resultater som framgår av regnskapene. Hittil har en omtalt fradragsposter som det knytter seg særregler til. Disse reglene trenger ikke å stemme overens med de vurderingsprinsipper som vanligvis blir nyttet i bedriften. Men også på andre områder kan likningsmyndighetene fravike regnskapet. I enkelte utgiftsposter kan det skjule seg driftseiergevinst. Som eksempler på slike utgifter kan nevnes representasjons- og reiseutgifter, bilhold, etc. Slike utgifter kan ofte anses som ikke-fradragsberettigede, fordi de til dels kan dekke driftseierens eget forbuk. Bedriftene får fradrag for utgifter til representasjon bare når utgiftene etter likningsmyndighetenes skjønn anses å være tvingende nødvendige. Fradrag for utgifter til bilhold skal alltid begrenses slik at den del av utgiftene som ikke kommer til fradrag, minst motsvarer den fordel skattyteren etter likningsmyndighetenes skjønn har hatt ved å bruke bilen privat. Beløp som utbetales til funksjonærer og arbeidere i form av reise-, representasjons- eller dietgodtgjørelse, er fradragsberettiget for bedriften. Konsekvensene for mottakeren vil framgå av avsnittet om lønnsinntekt.

Det bedriften utbetaler i form av gaver, kommer normalt ikke til fradrag i inntekten. Regnes gaven som reklameutgift, er beløpet derimot fradragsberettiget. Bidrag til institusjoner som under medvirkning av staten driver vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring, er fradragsberettiget, hvis forskningen har betydning for skattyteren i hans virksomhet.

Utgifter til velferdstiltak som tar sikte på å knytte arbeidere til en bedrift, er normalt fradragsberettiget i bedriftens inntekt. Det gjelder eksempelvis bidrag til bedriftsidrettsklubber, foreninger, bibliotek, feriehem, kantiner o.l. For å trekke skille overfor gaver, legges det avgjørende vekt på om tiltak utelukkende kommer de ansatte ved bedriften til gode. Det skal ikke innrømmes fradrag for bidrag til foreninger m.v. som er åpne for andre enn de som er ansatt i bedriften.

Bidrag til husbygging som bedriften yter sine arbeidere og funksjonærer, er fradragsberettiget, forutsatt at bedriften ikke betinger seg tilbakebetaling av bidraget. Bedriften kan også få fradrag, selv om vilkåret for bidraget er at arbeidstakeren skal fortsette i bedriften i et begrenset tidsrom.

Bedriften kan kreve fradrag for kontingenter til foreninger som utelukkende yter medlemmene bistand av juridisk eller teknisk art, men bedriften får ikke fradrag for foreningskontingenter til arbeidsgiverforeninger og fagforbund.

Avgifter på produksjon og omsetning og eiendomsskatter er fradragsberettiget, men ikke inntekts- og formuesskatter.

Overføring av underskott. Det vil framgå av det foregående at bedriftene til en viss grad kan innrette regnskapsføringen slik at det virker inn på det skattemessige årsresultat. Varelageret kan f. eks. bli vurdert med det formål at bedriften skal unngå underskott et enkelt år. Tilleggs- og åpningsavskrivningene kan også ha betydning i denne sammenheng. Men mulighetene til en slik regnskapsmessig utjamning er begrenset. Det kan lett inntreffe at inntektene ikke er store nok til å dekke de fradragsberettigede utgiftene. Dette innebærer f.eks. at bedriften ikke får utnyttet de tillatte avskrivningsbeløp skattemessig.

Reglene om å føre fram underskott til fradrag, har betydning i denne sammenheng. Bedriftene kan med visse begrensninger kreve fradrag for underskott i de 10 foregående år.

3. Særregler for næringsinntekt i jordbruk, skogbruk og fiske.

Skattytere innen jordbruk, skogbruk og fiske blir i likhet med øvrige skattytere liknet på grunnlag av individuelle oppgaver over inntekter og utgifter på samme måten som andre skattytere. Jordbruk og skogbruk over en viss størrelse er pålagt regnskaps- eller noteringsplikt. Fiske er ikke regnskapspliktig næring, men alle som har drevet fiske med egen redskap, skal fylle ut en særskilt næringsoppgave.

For jordbruk gjelder regnskapsplikt når skattyteren bruker minst 200 dekar dyrket jord i en enkelt kommune. Den tilsvarende grense for noteringsplikt er 50 dekar dyrket jord.

Regnskapsplikt for skogbruk er pålagt skattytere som i ett eller flere distrikter eier en årlig nyttbar tilvekst på minst 500 m³. Den tilsvarende grense for noteringsplikt er 50 m³ årlig tilvekst.

De viktigste særregler for jordbruket er:

(i) Verdien av naturalier som nyttes i gårdbrukerens egen husholdning skal vurderes til produsentpris. (Når markedsprisen på grunn av subsidier er lavere enn produsentpris, nyttes særregler.)

(ii) Som inntekt regnes ikke øking av formuen ved nydyrking av jord eller bidrag til nydyrking eller bureising fra staten, kommunene eller selskap med offentlig støtte. Verdien av det arbeid den skattepliktige legger ned til slike formål er altså ikke skattepliktig inntekt. Ved nydyrking og overflatedyrking skal utgiftene komme til fradrag. Utgiftene blir redusert med det beløp som dekkes ved eventuelle nydyrkingsbidrag. Verdien av eget arbeid blir ikke regnet som utgift.

(iii) Inntekt av bureisingsbruk er fritatt for skatt de 5 første årene.

De viktigste særreglene ved likning av skogbruk er følgende:

(i) Ved inntektslikningen blir det ikke tatt hensyn til verdiøkning eller verdinedgang i skogbestanden.

(ii) Det blir gitt fradrag for utgifter til planting og annet kulturarbeid.

(iii) Når den skattepliktige har drevet næringen i minst 5 år, skal inntektsgrunnlaget for skatleggingen settes til den gjennomsnittlige nettoinntekten de 5 siste årene. Renter av gjeld kommer til fradrag etter at gjennomsnittsberegningen er foretatt. Skattyteren kan kreve at gjennomsnittslikningen skal begynne når næringen har vært drevet i 2 år. Hvis skogen er overtatt ved arv eller ved kjøp fra slektninger i rett opp- eller nedstigende linje, skal gjennomsnittsberegningen først påbegynnes etter 8 år. Skattyteren har imidlertid adgang til å kreve at den skal påbegynnes tidligere.

De viktigste særregler ved fiskerilikningen er følgende:

(i) Ved inntektslikningen kan den skattepliktige kreve et særfradrag som svarer til 12 pst. av netto arbeidsinntekt av fisket (fangsten), men maksimum 3 000 kr. Særfradraget gjelder for skattytere som har drevet eller deltatt i fiske eller fangst i minst 15 uker av inntektsåret.

(ii) Fiskere har en viss adgang til å avsette skattefritt til driftsreguleringsfond. Adgangen forutsetter at det ikke er foretatt fondsavsetninger etter Nord-Norge-loven eller etter den generelle lov om fondsavsetninger av 14. desember 1962. Avsetningsbeløpet det enkelte år er begrenset til 50 pst. av den del av inntekten som overstiger gjennomsnittsinntekten for de to foregående år. Ved bruken av denne regel settes gjennomsnittet til kr. 15 000 når den virkelige gjennomsnittsinntekten har vært lavere. Etter loven må avsetningsbeløpet utgjøre minst 1 000 kr. Det avsatte beløp som skal settes inn

på særskilt konto i bank, blir tillagt inntekten og skattlagt etter hvert som beløpene heves.

4. Lønnsinntekt.

Generelt er alle vederlag for arbeid utført i andres tjeneste skattepliktig inntekt. Det gjelder kontraktmessig avtalte kontant- og naturalytelser og alle tilfeldige inntekter som kan betraktes som vederlag for arbeid (gratialer, bonus etc.). Naturalytelser (fri kost, fri bolig, etc.) skal i prinsippet vurderes til den alminnelige markedsverdi i distriktet. Men det er et vanlig inntrykk at disse godene blir vurdert lavt av likningsmyndighetene.

Fritatt for skatteplikt er generelle velferdstiltak fra bedrifter, selv om disse i en viss forstand kan bety et tilskott til lønnstakerens forbruk. Om andre tiltak skal regnes som skattbar inntekt eller ikke på arbeidstakers hånd, er avhengig av bidragets art og form. Grensene er her noe flytende. Nedskrivningsbidrag til husbygging f.eks. blir vanligvis regnet som skattbar inntekt. Reise-, diet- og representasjonsgodtgjørelse etc. blir ikke skattlagt hvis lønnstakeren kan sannsynliggjøre at godtgjørelsen faktisk har gått med til formålet. Representasjonsgodtgjørelsen er skattefri bare når den etter likningsmyndighetenes skjønn anses tvingende nødvendig.

Også fradragene for lønsmottakere blir bestemt ut fra hovedregelen om «utgifter til inntekts ervervelse». Ved ervervelse av lønnsinntekt er det fra 1. januar 1957 innført et minstefradrag. Grunngivningen for dette var ønsket om å forenkle likningen av lønnstakere. Fradragregelen i landsskatte-loven § 44 (byskatteloven § 38), bokstav g, lyder (parentesene er tilføyd her) :

«1. Utgifter ved overtagelse og bestyrelse av embete eller annen tjenestestilling, så vel som byrder, der påhviler sådan stilling, så som bestallingsgebyr, utgifter til stedfortreder, flytnings-, kontor- og reiseutgifter eller i tilfelle underskudd på den til sådanne utgifters bestridelse tilståtte godtgjørelse.

Fradrag etter første ledd skal minst settes til et beløp som svarer til 8 pst. av lønnen. Som lønn regnes også annet vederlag for arbeid i offentlig eller privat tjeneste, herunder honorar, tantième, provisjon, serveringspenger, drikkepenger og lignende, samt verdien av fritt hus og andre naturalytelser. Som lønn skal også regnes vartpenger, pensjoner, livrente og lignende ytelser. Ved beregningen av fradraget skal inntekten rundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 100. Fradraget beregnet etter reglene i dette ledd skal ikke settes lavere enn til kr. 500 og ikke høyere enn til kr. 1 500.¹⁾ Fradraget skal regnes å omfatte også utgifter til forsikring og trygd som nevnt i bokstav h nr. 1. (den fradragberettigede del av trygdepremier) og i denne paragrafs annet ledd, nr. 3 og fjerde ledd annet punktum. (Premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og eventuell andel av foreningskontingent som dekker forsikringspremie.) Ved anvendelsen av reglene i dette ledd

¹ Fra 1968 er minstefradraget hevet til minimum 700 kr. og maksimum 1800 kr.

kan nødvendige utgifter ved befordring til og fra arbeidsplass og under-skudd på godtgjørelse til bestridelse av utgifter ved reiser i tjenesten, jfr. første ledd, fratrekkes særskilt med det beløp hvormed utgiftene eller under-skuddet sammenlagt overstiger kr. 400.»

Minstefradraget skal med andre ord dekke utgiftene til bestemte spesi-fiserte formål. Hvis utgiftene til disse formål overstiger 8 pst.-fradraget, skal de faktiske utgiftene legges til grunn. I alle tilfelle kommer andre fra-dragsberettigede utgifter som f.eks. gjeldsrenter og merutgifter ved å bo utenfor hjemmet i tillegg til 8 pst.-fradraget.

5. Pensjoner, livrenter og offentlige trygder.

De norske bestemmelsene om skattleggingen ved pensjonsordninger er hovedsakelig utformet slik at pensjonene blir skattlagt, mens innskottene kommer til fradrag i den skattepliktige inntekten. Størrelsen av slike fra-drag er som oftest begrenset. Begrensningen blir gjennomført enten ved å fastsette et årlig maksimalt fradragsbeløp eller ved å fastsette en maksimums-ytelse fra forsikringsselskapet. Ved egenforsikring er det nyttet en kombina-sjon av disse to framgangsmåtene. Fradraget skal ikke være større enn de premieinnbetalingene som svarer til maksimumspensjonen for Statens Pen-sjonskasse. Fradraget skal dessuten ikke overstige 25 pst. av den gjennom-snittlige skattepliktige inntekten for de 3 siste årene. Ved fastsettelsen av maksimumsfradraget blir det også tatt hensyn til andre pensjonsordninger som skattyteren er knyttet til.¹⁾

Dagpenger utbetalt ved frivillig syke- og ulykkesforsikring er fritatt for skatt. Premier ved slik forsikring kommer til fradrag med til sammen 700 kr. pr. år.

Livrenter er etter hovedregelen skattepliktig inntekt, og premiene er fradragsberettigede utgifter. Under visse forutsetninger blir bare en redu-sert andel av livrenten skattlagt.

Ytelser fra offentlige trygdeordninger er i stor utstrekning fritatt for skatt. De viktigste er følgende:

- (i) Syketrygden
- (ii) Arbeidsløsetrygden
- (iii) Barnetrygden
- (iv) En rekke ytelser under folketrygden, men ikke alders- og uføre-pensjonen.

Medlemsavgifter under folketrygden kommer ikke til fradrag i inntekten²⁾, men ellers er avgifter og premier til offentlige trygdeordninger fradragsbe-rettigede utgifter.

¹ Innføringen av folketrygden har ført til forslag om endringer i disse reglene.

² Den del av medlemsavgiften på annen ervervsinntekt som overstiger avgiften på lønnsinntekt vil fra 1969 bli fradragsberettiget i inntekten.

Pensjoner av alle kategorier er i prinsippet skattepliktige. Pensjonister som ikke har annen inntekt ved siden av trygden, kan imidlertid få skatten ettergitt av formannskapet.

6. Banksparing og livsforsikring.

Tradisjonelt har premier til frivillig livsforsikring vært delvis fradragsberettiget i inntekten. Opprinnelig var skattefritaket begrunnet ut fra ønske om å oppmuntre til disposisjoner som sikret familiens økonomi ved inntektsbortfall. Senere har ønsket om å stimulere til finansiell sparing kommet mer i forgrunnen. Reglene om fradrag for livsforsikringspremier diskriminerte overfor andre spareformer.

Fra 1967 er det innført bestemmelser som tar sikte på å likestille visse former for sparing i bank med innbetaling av livsforsikringspremie. Det blir gitt et begrenset fradrag for beløp anvendt til livsforsikring eller banksparing. Beløpet er begrenset til 1 250 kr. pr. år i skatteklasse 1 og til 2 500 kr. i høyere skatteklasser.

Beløp anvendt til banksparing er fradragsberettiget bare under visse forutsetninger. Skattyteren må inngå en kontrakt med banken om å skyte inn et fast beløp pr. år i en 10-årsperiode. Beløpet settes inn på en særskilt konto. For å få full nytte av ordningen må kontoen stå urørt hele 10-årsperioden. Trekker skattyteren et beløp på kontoen i perioden, blir beløpet skattlagt og kontoen sperret for ytterligere innskott. Videre kan beløpet ikke stilles som sikkerhet for gjeld.

For skattytere under 35 år er det innført en spesiell ordning i forbindelse med boligsparing. De innskutte beløp kan heves etter 4 år, hvis de blir nyttet til anskaffelse av ny fast bolig innen årets utgang.

7. Annen inntekt.

Ved siden av inntekt som er knyttet til næringsvirksomhet og lønninger, har skattyterne ofte inntekt fra andre kilder. Vi skal her gjennomgå reglene for de viktigste inntektsarter.

Inntekt av husstandens arbeid i hjemmet. Etter gjeldende regler skal husstandens håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet ikke regnes med ved likningen.

Inntekt av varige forbruksgjenstander. Inntekt av egen bolig skal etter loven ansettes til et beløp som det antas å koste å leie tilsvarende hus. I praksis blir inntekten fastsatt til en viss prosent av husets verdi ansatt ved særskilt takst. Med samtykke av fylkesskattestyret kan den enkelte kommune avgjøre hvilken sats som skal nyttes. De vanligste satsene

er 2,5 pst. og 3 pst. Den inntekten en kommer fram til på denne måten, er en nettoinntekt. En får i alminnelighet fradrag for gjeldsrenter, men ikke fradrag for vedlikehold eller andre driftsutgifter for huset. Andre varige forbruks-gjenstander regnes ikke å gi noen skattepliktig inntekt når de blir brukt av eieren eller hans familie.

Renteinntekter og aksjeutbytte. Renteinntekter blir etter hovedregelen regnet som skattepliktig inntekt. Utbytte av aksjer i innenlandske selskaper er skattefritt ved kommuneskattelikningen. Ved statskattelikningen blir aksjeutbytte slått sammen med annen inntekt og skattlagt på vanlig måte. Skattefritaket ved kommuneskattelikningen gjelder ikke for utbytte av aksjer i selskaper som ikke er skattepliktige, f.eks. Den norske Industribank. Skattleggingen av aksjer i utenlandske selskaper blir behandlet i kap. 8.

Med sikte på å stimulere til privat sparing er en del av avkastningen fra visse finansinvesteringer fritatt for skatt. Det er bare den delen av slike inntekter sett under ett som overstiger 500 kr. i kl. 1 og 1 000 kr. i høyere klasser som blir skattlagt. Avkastningen av følgende plasseringsformer kommer inn under ordningen:

- (i) innskott i innenlandske banker
- (ii) spareinnskott i samvirkelag
- (iii) obligasjoner i statens spareobligasjonslån
- (iv) norske ihendehaverobligasjoner
- (v) innskott i fast organiserte innenlandske spareforeninger
- (vi) innskott i overformynderiets fellesmasse
- (vii) aksjer

Gevinst ved overdragelse av fast eiendom og annen realformue. Gevinst ved salg av fast eiendom skal skattlegges når en av følgende betingelser er oppfylt:

- (i) Selgeren har brukt eiendommen i næringsvirksomhet eller ervervet den med det formål å bruke den i næringsvirksomhet. Drift av gårdsbruk, skog eller leiegårder som vesentlig brukes til boliger regnes i denne forbindelse ikke som næringsvirksomhet.
- (ii) Selgeren har ervervet eiendommen med den hensikt å selge den med fordel.
- (iii) Selgeren har ervervet eiendommen i løpet av de siste 10 år før salget på annen måte enn ved arv.

Som skattepliktig gevinst regnes salgssummen av eiendommen ÷ selgerens anskaffelsespris inklusive kostnader ved overtakelsen ÷ senere påkostninger som ikke er tidligere godkjent som inntektsfradrag ÷ kostnader i forbindelse med salget. Avskrivninger som det i årenes løp er godkjent fradrag for, skal trekkes fra anskaffelsesprisen. Denne beregningsmåten gjelder

hvis selgeren har kjøpt eiendommen til ordinær pris. Hvis han har mottatt den som gave, gjelder det spesielle regler. Ved salg av andre driftsmidler regnes forskjellen mellom salgssummen og godkjent nedskrevet verdi som skattepliktig inntekt. Assuranse- og ekspropriasjonserstatninger blir behandlet på samme måte som salg. Overstiger erstatningen nedskrevet verdi, blir forskjellen skattlagt. Er salgssummen eller erstatningen mindre enn nedskrevet verdi, kan tapet trekkes fra i inntekten.

Når salgssummene eller erstatningene nyttes til kjøp av nye driftsmidler, blir det under visse vilkår ikke beregnet skatt av gevinsten. Vilkårene går ut på følgende:

- (i) En erklæring om at salgssummen vil bli brukt til nytt driftsmiddel, må sendes inn til likningsmyndighetene.
- (ii) Inntil nytt driftsmiddel er levert, må skattyteren stille sikkerhet for skatter til stat og kommune av gevinsten.
- (iii) Det må være inngått kontrakt om kjøp av nytt driftsmiddel innen 4 år etter salget.
- (iv) Gevinsten må nyttes til nedskrivning på det første nye driftsmiddel som blir innkjøpt. Ved inntektslikningen blir det ikke gitt fradrag for denne nedskrivningen.
- (v) Med visse unntak må summen av gevinstene i året utgjøre minst kr. 5 000.

Gevinst ved salg av tomter regnes alltid som inntekt. Men reglene om betinget skattefritak kan også komme inn i bildet ved slike gevinster, hvis gevinsten blir brukt til kjøp av nye driftsmidler. Tomtegevinster blir ikke skattlagt etter de progressive statsskatter, men statsskatten beregnes etter en flat sats på 10 pst.

Gevinst ved salg av boliger er fritatt for inntektsskatt hvis midlene blir brukt til kjøp av ny bolig innen en 4 års frist.

Gevinster ved salg av patentrettigheter, forfatter- eller kunstnerrett blir alltid regnet som inntekt.

Gevinst ved salg av verdipapirer blir i alminnelighet ikke regnet med i den skattepliktige inntekten. På den annen side kan ikke skattyteren få fradrag for eventuelt tap. Unntatt fra denne hovedregelen er skattepliktige som driver kjøp og salg av verdipapirer som et ledd i næringen. Disse skattepliktige må betale inntektsskatt av gevinsten, men får til gjengjeld utgiftsfradrag for tap ved salget.

Andre tilfeldige inntekter. Etter hovedregelen skal all inntekt skatlegges. Dette gjelder også inntekter som erverves leilighetsvis og tilfeldige gevinster. En del tilfeldige inntekter er spesielt fritatt. Dette gjelder eksempelvis gevinst fra Det Norske Pengelotteri, Den norske stats premielån, Norsk Tippeselskap og fra utlodninger som faller inn under lov om

lotterier av 12. mai 1939. Videre blir ikke mottatte gaver regnet som skattepliktig inntekt. På den andre siden får heller ikke giveren fradrag i inntekten for gavebeløpet.

B. Om den skattepliktige formuen.

Utgangspunktet for fastsettingen av den antatte formuen er gitt i byskattelovens § 30 og landsskattelovens § 36. Det heter her:

«Formuen ansettes til det beløp som den 1. januar i det år ligningen foretas etter gjengse priser utgjør den virkelige verdi av den skattepliktiges rørlige og urørlige eiendom, samt utestående fordringer etter fradrag av påhvillende gjeld.»

I tillegg til denne hovedregelen er det en rekke tilleggsregler i skattelovene. Begrepet «gjengse priser» er ikke entydig. På enkelte områder presiserer skatteloven hva som menes med dette verdibegrep. Men ofte må verdsettingen bli preget av skjønn. Likningspraksis og effektiviteten til likningsvesenet har derfor sterk innvirkning på formuesansettelsen.

Reglene er til dels avhengige av formuens art. Vi har derfor funnet det hensiktsmessig å følge en slik inndeling.

1. Realaktiva.

Ofte vil det være slik at en gruppe formuesobjekter sammen danner en økonomisk enhet. Verdsettingen kan tenkes gjennomført enten ved å summere opp verdien av de enkelte formuesgjenstander, eller ved å se på verdien av gruppen under ett. Det er det siste prinsippet som skal nyttes, når det er naturlig at formuesobjektene blir overdratt under ett. Et slikt synspunkt har f. eks. betydning ved formuesansettelsen i en bedrift.

Det er særlig ved verdsettingen av realaktiva at begrepet «gjengse priser» skaper vansker. Det er alminnelig anerkjent at grunnlaget skal være de priser som ville oppnås ved eventuelt salg. Men ofte foreligger det ingen markedspris. Likningsmyndighetene må derfor ved skjønnet støtte seg til andre prisbegreper, f.eks. kostpris eller den kapitaliserte verdi når en tar hensyn til avkastningen. Etter hovedregelen kan disse priser bare være veiledende, men det finnes noen unntak.

Formue i skog skal etter reglene ansettes ved en kapitalisering av tilveksten. Videre er det alminnelig praksis at verdien av gårdsbruk blir ansett lavere enn salgsprisen på jordeiendommene skulle tilsi.

Den bokførte verdien er sannsynligvis det viktigste veiledende verdibegrep. Etter reglene behøver det ikke være sammenheng mellom inntekts- og formuesansettelsen, men i praksis får de bokførte verdier avgjørende betydning. Reglene om avskrivninger etc. virker derfor også inn på formuesskatten.

Varelager skal etter loven ansettes til den verdi som legges til grunn ved

inntektslikningen. Ved likningen av jordbruk blir lager av avling som er nødvendig for driften, ikke skattlagt som formue.

For bygninger og eiendommer foreligger det som oftest en eller annen takst (skattetakst, brannforsikringstakst etc.). De bokførte verdiene blir derfor ofte korrigert.

Ved verdsettingen av andre driftsmidler godkjennes ofte nedskrevet anskaffelsesverdi.

Skattyterens innbo og løsøre skal skattlegges for den delen av verdien som overstiger kr. 20 000. Likningsmyndighetene godkjenner en meget forsiktig ansettelse av salgsværdien av innbo og løsøre. I praksis blir derfor en svært liten del av slike gjenstander skattlagt. Inn under reglene om innbo og løsøre går ikke motorkjøretøyer og lystfartøyer. Disse skal skattlegges uansett verdi.

2. Andre formuesobjekter.

Reglene om skattleggingen av finansaktiva varierer noe med finansaktivenes art.

Pantobligasjoner, gjeldsbrev, bankinnskott og andre utestående fordringer skal ansettes til pålydende og ikke til salgsværdien.

Aksjer, ihendehaverobligasjoner og liknende verdipapirer skal ansettes etter kursværdien eller når kursen ikke blir notert, til den antatte salgsværdien. Aksjer er fritatt for kommuneskatt, men skattlegges til staten. Visse finansaktiva blir bare skattlagt for den delen av den samlede verdi som overstiger 10 000 kr. i kl. 1 og 20 000 kr. i kl. 2 og høyere. Det gjelder de samme former for plasseringer, hvor også avkastningen er delvis fritatt. (Se side 52).

De innbetalte premier ved livsforsikring blir betraktet som sparing. Men for å oppmuntre til denne formen for sparing er det gitt regler som delvis fritar slik formue for skatt. Livsforsikringspoliser er fritatt for skatt, når det samlede pålydende ikke overstiger kr. 22 500 i skatteklasser 1 og 2 og kr. 45 000 i høyere skatteklasser. Er forsikringssummen større, skal politen skattlegges. Verdigrunnlaget er gjenkjøpsværdien multiplisert med forholdet mellom fritatt pålydende og faktisk pålydende beløp.

Skatteloven spesifiserer en del verdier som ikke skal regnes som skattepliktig formue:

- (i) Rettigheter, hvis oppnåelse er avhengig av en betingelse.
- (ii) Tidsbegrensede bruksrettigheter.
- (iii) Krav på periodiske ytelser over et begrenset tidsrom, f.eks. pensjoner, livrenter, føderåd.
- (iv) Krav på lønn, renter, utbytte av verdipapirer som ikke er forfalt.
- (v) Patent-, forfatter- eller kunstnerrett, så lenge rettighetene disponeres av den opprinnelige eier.

3. Gjeldsfradrag.

Når antatt formue beregnes, skal all gjeld trekkes fra bruttoformuen. Det er uten betydning om gjelden er pådratt av hensyn til næringsdriften, eller om det er ren privat gjeld. Som gjeld regnes summen av alle ytelser som skattyteren er rettslig forpliktet til å betale en gang i framtiden. Forpliktelsen må være rettslig bindende på det tidspunkt som ligger til grunn for formuesansettelsen. Det er ikke tilstrekkelig at skattyteren kan påvise at forpliktelsen vil komme. Som eksempel kan nevnes at iliknede ikke betalte skatter er gjeld, mens skatter som vil bli beregnet av inntekten i siste året ikke er gjeld.

Enkelte rettslig bindende forpliktelser blir ikke regnet som gjeld og kommer ikke til fradrag i formuen. Slike forpliktelser er vesentlig motposter til de skattefrie rettighetene som er omtalt ovenfor. Som eksempel kan nevnes at kapitalverdien av føderåd som hefter på en eiendom, ikke er fradragsberettiget.

C. Forsørgerbegrepet og skatteklasseinndelingen.

Skattene på inntekt og formue er gradert etter den skattepliktiges forsørgelsesbyrde. Etter skatteloven er følgende regnet som forsørget:

- (i) den skattepliktiges barn (også adoptivbarn og pleiebarn) som er under 16 år eller som ikke er arbeidsdyktige.
- (ii) Arbeidsudyktige foreldre.
- (iii) Den skattepliktiges barn under 25 år, når de går på skole eller på annen måte utdanner seg for et yrke.
- (iv) Andre av den skattepliktiges slektninger som hører til hans husstand og som er under 16 år, eller som ikke er arbeidsdyktige.
- (v) Den ene av ektefellene.

Likningsmyndighetene kan dessuten samtykke i at personer som ikke går inn under disse reglene også kan regnes som forsørget, når det klart ville være urimelig ikke å gjøre dette ved likningen.

Reglene om forsørgelsesbyrde tjener som grunnlag for skatteklasseinndelingen. Skatteklasse 1 omfatter enslige, skatteklasse 2 dem som forsørger en person (for eks. ektefeller uten barn), skatteklasse 3 dem som forsørger 2 personer (for eks. ektefeller med 1 barn) osv. Avgjørende ved klasseansettelsen er forsørgelsesbyrden 1. november i inntektsåret eller samme dato foregående år. Forholdene ved den dato som gir høyest klasse, blir lagt til grunn ved likningen.

Foruten forsørgelsesbyrde blir det ved klasseansettelsen også tatt andre hensyn. Den skattepliktige kan bli satt i en høyere skatteklasse hvis han har hatt store utgifter i forbindelse med sykdom eller alderdom. Klasseansettelsen vil i slike tilfelle til dels være avhengig av likningsmyndighetenes

skjønn. Det er likevel utformet enkelte regler som knytter klasseansettelsen til mer konkrete kriterier. Er den skattepliktige eller noen av de forsørgede å anse som uføre etter lov om folketrygd, skal skattyteren settes i høyere klasse enn han etter sin forsørgelsesbyrde har krav på. Det kan gis et eller to ekstra klassefradrag, alt etter uførhetsgraden. Er uførhetsgraden $\frac{2}{3}$ eller mer, får skattyteren to ekstra klassefradrag. Videre gis det to ekstra klassefradrag hvis skattyteren eller ektefellen fyller 70 år i løpet av inntektsåret.

Har noen av de forsørgede inntekt eller formue, skal de etter hovedregelen liknes sammen med forsørgeren. Når inntekt og formue til medlemmene i husholdet slås sammen, kan den samlede skatten bli større enn om medlemmene var blitt liknet hver for seg (særskilt likning). Dette har ført til at en har fått flere særbestemmelser.

Det er innført en særregel for forsørgede barn som har en mindre lønnsinntekt. Regelen gjelder også for barn som blir lønt av foreldrene. Ordningen går ut på at barnet skal få trukket skatten etter en lav proporsjonalsats som fastsettes årlig (10 pst. i 1967). Satsen blir nyttet på den del av inntekten som overstiger minstefradraget. Ved likningen beholder forsørgeren klassefradraget, og barnets lønnsinntekt regnes ikke med i skattegrunnlaget. For å komme med i ordningen må lønnsinntekten normalt ligge under 4 200 kr.¹). Er lønnsinntekten høyere, vil barnet bli liknet som en selvstendig skattyter.

Det er også innført særregler for ektefeller som begge har inntekt. I slike tilfelle kan ektefellene velge enten å bli liknet hver for seg eller å bli liknet sammen. Ordningen med særskilt likning kan utnyttes når begge ektefellene har inntekt av arbeid, næringsdrift eller annen virksomhet, som ikke skriver seg fra ektefellenes bedrift. Ektefeller med alders- og uførepensjon kommer også inn under ordningen. Ervervsinntekten til den av ektefellene som har tjent minst, blir skilt ut av den samlede formue og inntekt og liknet særskilt. Den ektefellen som har lavest inntekt, blir normalt liknet i skatteklasse 1, mens forsørgede barn regnes med ved klasseansettelsen av den andre ektefellen.

Under visse betingelser blir det gitt et særskilt fradrag («hustrufradrag») i hustruens inntekt:

- (i) Hustruen må ha inntekt ved arbeid. Skriver inntekten seg fra ektefellenes bedrift, blir inntekten fastsatt skjønnsmessig av likningsmyndighetene.
- (ii) Ektefellene må ha hjemmевærende barn under 14 år eller de må forsørge barn som det kan kreves klassefradrag for.

¹ Fra 1968 er grensen hevet til 4 400 kr.

Hustrufradraget er dels gradert etter inntekt og dels etter forsørgelsesbyrde. Er det forsørgede barnet over 14 år, utgjør fradraget en fjerdedel av inntekten, maksimum 600 kr. For ektefeller med ett barn under 14 år er fradraget to femtedeler av inntekten, maksimum 1 500 kr., og for ektefeller med to eller flere barn under 14 år utgjør fradraget en halvdel av inntekten, maksimum 2 000 kr.

En tredje gruppe som kommer inn under en særordning, er enslige forsørgere som blir liknet for arbeidsinntekt. Slike skattepliktige får et særskilt fradrag i inntekten. Fradragsordningen er utformet etter de samme prinsipper som hustrufradraget. Videre gis det to ekstra klassefradrag ved beregning av skatten.

D. Skatteberegning ved kommuneskattelikningen.

1. Den ordinære inntektsskatten.

Den ordinære inntektsskatten blir beregnet etter en fast prosent — skattøre — av skattbar inntekt. Den skattbare inntekten er lik den antatte inntekten minus eventuelle skattefrie fradrag. De skattefrie fradragene er avhengige av skattekasse og reduksjonstabell. Skattytere med skattepliktig inntekt i flere distrikter får bare skattefritt fradrag i det ene distrikt. Skattyteren kan selv velge distrikt. Etter som reduksjonstabeller og skattøre varierer fra kommune til kommune, kan valget få betydning for skattyterens samlede skatt.

Reduksjonstabellene er tatt inn i skattelovene for landet og byene. For inntektsåret 1967 kan kommunestyrene velge mellom følgende 3 tabeller:

Tabell	Klasse								Stigningsbeløp
	1	2	3	4	5	6	7	8	
	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.
I	1 600	3 200	4 900	6 800	8 900	11 200	13 700	16 400	200
II	1 700	3 400	5 200	7 200	9 400	11 800	14 400	17 200	200
III	1 800	3 600	5 500	7 600	9 900	12 400	15 100	18 000	200

For hver høyere klasse enn klasse 8 heves fradraget med et beløp som svarer til forskjellen mellom fradragene i de to nærmest foregående klasser pluss stigningsbeløpet. Stigningsbeløpet er et konstant beløp og det samme uansett reduksjonstabell.

Følgende eksempel viser hvordan skattefritt fradrag i skattekasse 9, tabell I skal beregnes:

$$16\,400 \text{ kr.} + (16\,400 \text{ kr.} - 13\,700 \text{ kr.}) + 200 \text{ kr.} = 19\,300 \text{ kr.}$$

I skatteloven heter det at herreds- og bystyrene ved valget av reduksjonstabell så langt som råd er, skal ta hensyn til levekostnadene i distriktet. Men i praksis er det nok først og fremst den enkelte kommunes økonomiske stilling som er avgjørende for valget. Kommunestyrene er ikke helt suverene ved valget av reduksjonstabell. I skatteloven heter det:

«Fylkesmannen kan bringe herredstyrets (resp. bystyrets) vedtak om reduksjonstabell inn for vedkommende departement, når han finner at den valgte tabell ikke gir slike skattefrie beløp som omsynet til leveomkostningene tilsier ut fra en sammenligning med forholdene i andre distrikter og de tabeller som brukes der.»

Før skattbar inntekt beregnes, avrundes den antatte inntekt nedover til nærmeste 100 kr.

Etter loven har kommunestyrene valget mellom følgende skatteprosent: 16, 16,5, 17, 17,5, 18, 18,5 og 19 prosent.

Tabellen nedenfor gir en oversikt over hvor mange kommuner som bruker de forskjellige kombinasjoner av skattører og reduksjonstabeller.

Kommunene gruppert etter reduksjonstabell og inntektsskattøre 1967.

Reduksjonstabell	Inntektsskattøre					I alt
	17,0	17,5	18,0	18,5	19,0	
I	1	2	5	14	395	417
II	—	2	3	3	13	21
III	—	1	3	2	10	16
I alt.....	1	5	11	19	418	454

Inntekter som er lavere enn de skattefrie fradragene, er fritatt for skatt. Men kommunene skal etter loven gå lengre. Minstegrensene fastsettes ved at det blir gitt tillegg til klassefradragene etter den vedtatte reduksjonstabell. Tillegget skal være det samme kronebeløp i alle klasser og utgjør 100 prosent av klassefradraget i skatteklasse 1. Når den antatte inntekten overstiger minstegrensen, blir skatten beregnet av hele den skattbare inntekten. Dette prinsippet fører lett til meget høy marginalsatt for antatte inntekter som ligger like over minstegrensen. I skatteloven er det derfor tatt inn regler om at skattebeløpet ikke må overstige 25 prosent av den del av antatt inntekt som ligger over minstegrensen. Denne regel om minstegrense gjelder ikke for ektefeller når en av dem liknes særskilt.

2. Formuesskatten.

Formuesskatten skal i likhet med inntektsskatten liknes ut etter en fast prosent. Kommunestyret kan innen visse grenser fastsette hvilken skattøre som skal brukes ved utlikningen. Satsen må ikke utgjøre mer enn 4 promille

og ikke mindre enn 1 promille. I praksis nytter nesten alle kommuner maksimalsatsen.

Skattytere som har krav på skattefritt fradrag i inntekten, skal også ha fradrag i formuen. Dette fradraget er felles for hele landet og er satt til 5 000 kroner uansett skatteklasser.

Avrundingsreglene er også felles for alle kommuner. Den antatte formuen skal avrundes nedover til nærmeste hele 1 000 kroner.

E. Skatteberegning ved statsskattelikningen.

Det viktigste innholdet i statsskattevedtaket er reglene om hvordan skattene skal beregnes for den enkelte skattyter når skattegrunnlaget er kjent. Ved utformingen av statsskattevedtaket tar myndighetene sikte på å gradere skattleggingen etter inntekt, formue og forsørgelsesbyrde. Et av hovedformålene med skattevedtakene er således å finne fram til enkle beregningsregler som gir det ønskede skattebeløp for den enkelte skattyter. Enkelte generelle beregningsprinsipper går tradisjonelt inn i statsskattevedtakene. De inneholder gjerne regler om:

- (i) Skattesatser
- (ii) Skattefrie fradrag i inntekten eller fradrag i skatten
- (iii) Minstegrensen for skattlegging
- (iv) Maksimumsgrenser for skattlegging.

1. Inntektsskatten.

De progressive skattesatsene i statsskattevedtaket er angitt i en tabell. I denne tabellen er inntekten delt opp i intervaller som varierer med skatteklasser. Den delen av inntekten som faller innenfor et slikt intervall, blir skattlagt etter en bestemt prosent. Progresjonen i skattleggingen er oppnådd ved å la skattesatsene stige fra intervall til intervall. Gjeldende skattetabell ser slik ut (skattesatsene ved utskrivning av forskottsskatt i 1967¹):

	Skatteklasser 0,1 og 2 Kr.	Skatteklasser 3 og 4 Kr.	Skatteklasser 5 og 6 Kr.	Skatteklasser 7 og høyere Kr.
10 % av de første	24 000	26 000	28 000	30 000
15 % » » neste	7 000	7 000	7 000	7 000
20 % » » »	7 000	7 000	7 000	7 000
25 % » » »	7 000	7 000	7 000	7 000
30 % » » »	7 000	7 000	7 000	7 000
35 % » » »	10 000	10 000	10 000	10 000
40 % » » »	12 000	12 000	12 000	12 000
45 % » » »	15 000	15 000	15 000	15 000
50 % av det overskytende beløp.				

¹ I forskottsvedtaket for 1968 er øvre grense i første trinn hevet med 1000 kr. De øvrige trinnene i progresjonstabellene er utvidet med 2000 kr.

Etter gjeldende skattevedtak blir skatten beregnet av antatt inntekt uten fradrag. I «bruttoskatten» beregnet på dette grunnlag, blir det gitt et fradrag som er konstant innenfor en skatteklasser. Fradraget i skatteklasser 1 er kr. 500, i klasse 2 kr. 1 000, i klasse 3 kr. 1 350, i klasse 4 kr. 1 800, i klasse 5 kr. 2 350, i klasse 6 kr. 3 000, i klasse 7 kr. 3 750, i klasse 8 kr. 4 600. Forskjellen i fradragsbeløpet fra klasse til klasse stiger videre med 100 kr. Fradraget i klasse 9 er f.eks. lik 4 600 kr. + (4 600 kr. — 3 750 kr.) + 100 kr. = 5 550 kr.

På grunn av de progressive skattesatsene kan en skattyter med ujamne inntekter over en periode få høyere skatt enn en skattyter med jamne inntekter, selv om samlet inntekt over perioden er den samme. For å motvirke dette er det i skattevedtakene innført en særregel. Denne særregelen går ut på at skattyteren under visse forutsetninger kan kreve at myndighetene skal ta hensyn til inntekten i de to forutgående år ved beregning av skatten. Regelen blir brukt når inntekten det siste året overstiger gjennomsnittet for de to forutgående år med mer enn en tredjedel.

Denne merinntekten blir da skattlagt på en spesiell måte. En beregner skatten av $\frac{1}{3}$ av merinntekten. For å komme fram til samlet skatt, multipliseres skatten av denne tredjedelen med 3 og legges til skatten på gjennomsnittsbetøpet. Ved bruken av denne regelen settes gjennomsnittet til 31 000 kr., når den virkelige gjennomsnittsinntekten har vært lavere. Et regneeksempel vil illustrere framgangsmåten. Vi tenker oss en skattyter i skatteklasser 1 med 51 000 kr. i antatt inntekt. Gjennomsnittet for de to forutgående år var 36 000 kr. Etter de ordinære regler ville statsskatten bli 7 900 kr. Etter særregelen vil skatten bli følgende:

Ordinær skatt av kr. 36 000	
Kr. 24 000 · 0,10 + kr. 7 000 · 0,15 + kr. 5 000 · 0,20 =	kr. 4 450
Skatt av $\frac{1}{3}$ av (kr. 51 000 — kr. 36 000)	
kr. 2 000 · 0,20 + kr. 3 000 · 0,25 = kr. 1 150	
Skatt av hele merinntekten = kr. 1 150 · 3 =	» 3 450
Samlet bruttoskatt	kr. 7 900
Frdrag i skatt	» 500
Statsskatt etter særregelen	<u>kr. 7 400</u>

Ved den ordinære beregningen blir i eksempelet 2 000 kr. av merinntekten skattlagt etter 20 pst., 7 000 kr. etter 25 pst. og 6 000 kr. etter 30 pst. Ved bruk av særregelen blir 6 000 kr. av merinntekten skattlagt etter 20 pst. og resten etter 25 pst.

2. Formuesskatten.

Formuesskatten blir beregnet av den skattbare formuen etter en progressiv skattetabell.

Den skattbare formuen er lik den antatte formuen minus skattefritt fradrag. De skattefrie fradrag er 30 000 kroner i skatteklasse 1 og 50 000 kroner i skatteklasse 2 og høyere.

Skattesatsene er følgende:

Av de første kr.	50 000	skattbar formue	5,0	promille
» » neste	» 50 000	»	»	7,5 »
» » »	» 100 000	»	»	10,0 »
» » »	» 100 000	»	»	12,5 »
» » »	» 200 000	»	»	15,0 »
» overskytende beløp				17,5 »

3. Inntektsavgift til skattefordelingsfondet.

Ved beregningen av inntektsavgiften til skattefordelingsfondet blir det gitt et skattefritt fradrag i inntekten som er lik de skattefrie fradragene etter beste reduksjonstabell (tabell III) + 20 000 kr. (i skatteklasse 1 er fradraget f.eks. 21 800 kr.)

Avgiften utgjør:

Av de første 20 000 kr. avgiftspliktig inntekt 3 prosent.

Av de neste 30 000 kr. avgiftspliktig inntekt 4 prosent.

Av det overskytende beløp 5 prosent.

4. Særskatt til utviklingshjelp.

Særskatt til utviklingshjelp blir beregnet på grunnlag av den antatte inntekt ved kommuneskattelikningen etter en fast sats. Skattesatsen er for tiden $\frac{1}{4}$ pst. Skattens størrelse er uavhengig av forsørgelsesbyrden. Inntekt som ligger under minstegrensen for skattlegging etter beste reduksjonstabell (tabell III), er fritatt for skatt i den kommunen den skattepliktige får skattefritt fradrag.

F. Sammendrag av skatteberegningene.

Foran har vi sett hvilke faktorer som må være kjent før en kan beregne skatten. Med en angitt inntekt er skatten avhengig av skattøre og reduksjonstabell i distriktet og skattyterens forsørgelsesbyrde. For å vise framgangsmåten, skal vi gjennomgå et enkelt eksempel. En enslig Oslo-boer (skatteklasse 1) har en antatt inntekt på 50 000 kr. Oslo nytter reduksjonstabell III og skattøre 18¹).

¹ Ved forskottsutskrivningen for 1968 er skattøren i Oslo hevet til 19.

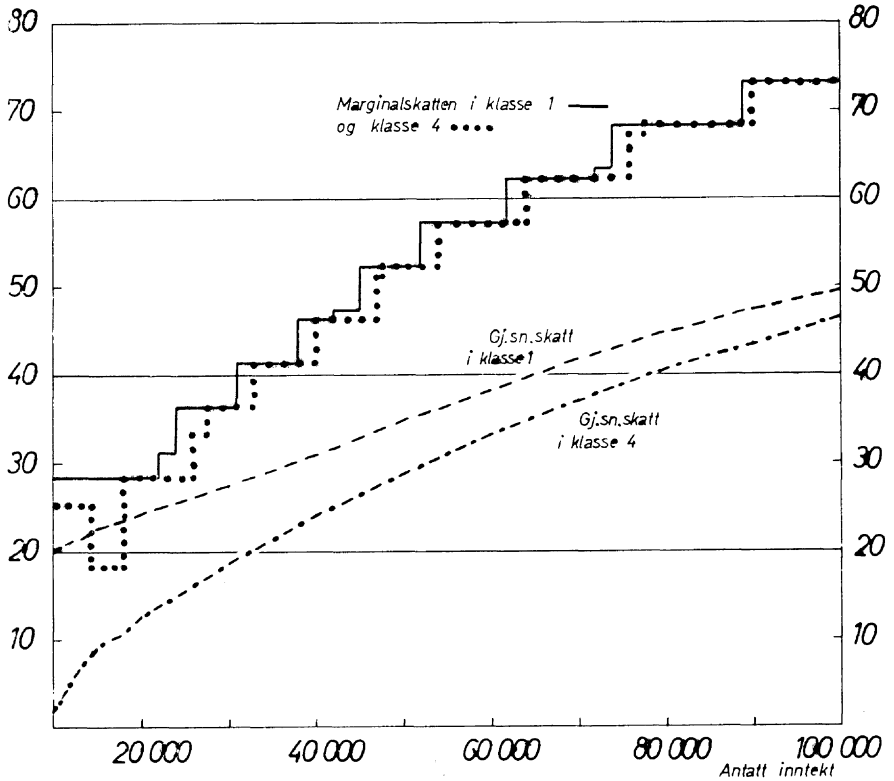
I. Kommuneskatt:			
18 pst. av skattbar inntekt kr. 48 200			
(antatt inntekt kr. 50 000 — skattefritt fradrag kr. 1 800)		kr.	8 676
II. Statsskatt:			
10 pst. av kr. 24 000	kr.		2 400
15 » » » 7 000	»		1 050
20 » » » 7 000	»		1 400
25 » » » 7 000	»		1 750
30 » » » 5 000	»		1 500
<hr/>			
I alt kr. 50 000	kr.	8 100	
Fradrag i skatt	»	500	» 7 600
<hr/>			
III. Inntektsavgift til skattefordelingsfondet:			
Skattbar inntekt = antatt inntekt kr. 50 000 — skattefritt fradrag kr. 21 800 = kr. 28 200			
<hr/>			
3 pst. av kr. 20 000	kr.	600	
4 » » » 8 200	»	328	» 928
<hr/>			
	kr.	28 200	
IV. Særskatt til utviklingshjelp:			
2,5 promille av antatt inntekt kr. 50 000		»	125
<hr/>			
Samlet skatt: I + II + III + IV	kr.	17 329	
<hr/>			

På side 64 har vi tatt inn en grafisk framstilling som viser hvordan skatten er avhengig av inntektens høyde for skattekasse 1 og skattekasse 4, når vi går ut fra forholdene i Oslo, som i regneeksempelet. De to nederste kurvene viser samlet skatt i prosent av antatt inntekt. Gjennomsnittsskatteprosenten synker med stigende forsørgelsesbyrde. Men forskjellen mellom skatteklassene blir relativt mindre jo høyere en kommer opp i inntekt. Den øvre kurven gir de marginale skatteprosentene. Fradragene i skatt ved statskattelikningen fører til at høyere skattekasser må ha større inntekt for å få statsskatt. Inntektsgrensene for statsskatt er følgende:

Skattekasse 1	kr.	5 000
» 2	»	10 000
» 3	»	13 500
» 4	»	18 000
» 5	»	23 500
» 6	»	29 300

Marginalskatt og gjennomsnittsskatter i prosent av antatt inntekt.

Pst.



For inntekter under disse grensene vil marginalskatten være lik skattørene ved kommuneskattelikningen + 0,25 pst. særskatt til utviklingshjelp. Statsskattesatsene slår ikke ut før inntekten kommer over disse grenser.

Liknende forhold vil en få ved inntektsavgifter til skattefordelingsfondet. På grunn av de skattefrie fradragene i inntekten vil inntektsavgiften slå ut på forskjellige inntektsnivå i de ulike skatteklasser.

I statsskattevedtaket er det tatt inn en begrensingsregel som forutsetter at en ser på alle skattene i sammenheng. Regelen sier:

«Dersom den skattepliktiges samlede skatt til stat og kommune av inntekt og formue, derunder inntektsavgift til Skattefordelingsfondet, etter endelig ligning på noe trinn av den antatte inntekt ved statsskattelikningen overstiger 80 pst. av inntekten, blir etter påvisning den ordinære statsskatt

av inntekt å nedsette, i tilfelle å frafalle, i den utstrekning den overstiger nevnte grense. Ved beregningen blir inntektsskatt til kommunen, inntektsavgift, særskatt til utviklingshjelp og formuesskatt å fordele forholdsmessig på hele den antatte inntekt. Dersom den samlede skatt — etter at den ordinære statsskatt av inntekt er frafalt — fremdeles overstiger 80 pst. av inntekten, blir også den ilignede formuesskatt til staten å nedsette i den utstrekning den leder til at den samlede skatt overstiger nevnte grense. Formuesskatten kan dog ikke nedsettes med mer enn 50 pst. av det utlignede beløp».

Det vil framgå av sitatet at begrensingsregelen bygger på en kombinasjon av marginalskatteprosent og gjennomsnittsskatteprosent. Det er summen av den marginale inntektsskatteprosenten etter statsskattevedtaket og gjennomsnittsprosenten av de øvrige skatter¹⁾ som ikke skal overstige 80 pst. Vi går tilbake til vårt tidligere eksempel for å illustrere tankegangen. Vi forutsetter at skattyteren ved siden av 50 000 kroner i inntekt også har 950 000 kroner i antatt formue. Oppstillingen nedenfor viser de totale skattene eksklusive inntektsskatt til staten:

Formuesskatt kommune: (950 000 kr. — 5 000 kr.) · 0,004	kr.	3 780
Formuesskatt stat: (progressive satser)	»	13 225
Ordinær inntektsskatt kommune	»	8 676
Inntektsavgift til skattefordelingsfondet	»	928
Særskatt til utviklingshjelp	»	125
Medlemsavgift til folketrygden	»	1 728
		<hr/>
Sum		kr. 28 462
		<hr/>
Summen i pst. av antatt inntekt		56,92 pst.
Marginal inntektsskatt til staten		30,00 »
		<hr/>
Sum		86,92 pst.
		<hr/>

Begrensingsregelen kommer altså til anvendelse. Den maksimale statskattesatsen som kan brukes, vil etter dette bli: (80 pst. — 56,92 pst.) = 23,08 pst. Ordinært ville den del av antatt inntekt som ligger mellom kr. 38 000 og kr. 45 000 bli skattlagt etter en sats på 25 pst. og den del som overstiger kr. 45 000 bli skattlagt etter en sats på 30 pst. Begge satsene må reduseres til 23,08 pst. som følge av begrensingsregelen.

Inntektsskatten til staten og skatt i alt vil etter dette bli:

¹ I tillegg til de skattene som er nevnt i sitatet ovenfor, skal en fra 1967 regne med medlemsavgiften under folketrygden.

10	pst. av kr. 24 000	.....	kr. 2 400
15	» » » 7 000	.....	» 1 050
20	» » » 7 000	.....	» 1 400
23,08	» » » 12 000	.....	» 2 770
<hr/>			
I alt	kr. 50 000	.....	kr. 7 620
Fradrag i skatt		.....	» 500
<hr/>			
Inntektsskatt til staten		.....	kr. 7 120
Andre skatter ifølge beregningen foran		.....	» 28 462
<hr/>			
Skatt i alt		.....	kr. 35 582
<hr/>			

Begrensningsregelen kan komme til anvendelse på særlig høye inntekter og noe formue, eller når lav inntekt er kombinert med høy formue.

G. Innbetaling av skattene.

Hele betalingsordningen for formues- og inntektsskattene ble revidert fra 1. januar 1957. Den omleggingen som ble gjennomført, var særlig radikal for personlige skattytere. Fra 1967 omfatter ordningen også medlemsavgiften til folketrygden (se side 131).

Lovreglene om den gjeldende betalingsordningen finner en i «Lov om betaling og innkrevning av skatt» av 21. november 1952. Loven gir hovedprinsippene; utfyllende regler er gitt av administrasjonen. Skattyteren skal i løpet av året innbetale forskottsvis et beløp som stort sett dekker den endelige skatten på inntekt opptjent i samme år. Denne ordningen forutsetter at skatten blir beregnet før det endelige utlikningsgrunnlaget er kjent. Dette problemet er løst prinsipielt forskjellig for lønnsinntekt og annen inntekt. Vi skal nedenfor gjennomgå de viktigste prinsippene.

1. Skatt av lønnsinntekt.

Arbeidsgiveren skal etter hovedregelen beregne og trekke skatt (forskottstrekk) ved hvert lønnsoppgjør. Skatter for de to foregående måneder skal arbeidsgiveren sende inn til den kommunale skatteoppkrever hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november. Lønnsutbetalingen gjelder normalt for kortere perioder enn ett år. Et problem er å beregne skatten av periodeinntekten på en slik måte at summen av periode-skattene blir lik skatten av årsinntekten. Den første betingelsen for at dette skal være mulig, er at definisjonen av trekkgrunnlaget stort sett faller sammen med definisjonen av den skattepliktige årsinntekten. Enkelte avvik kan

likevel innarbeides. Det er nemlig mulig ved selve skatteberegningen å ta hensyn til visse ulikheter i definisjonene. Betalingsloven og de utfyllende regler inneholder detaljerte bestemmelser om hva som skal oppfattes som lønn og hvilke fradrag som skal gjøres. Stort sett faller definisjonene sammen med bestemmelsene om skattepliktig lønnsinntekt i skatteloven. Av praktiske grunner er det likevel gjort enkelte unntak. Et eksempel på dette er at arbeidsgiveren under visse vilkår skal trekke i bruttolønningen, selv om denne til dels skal dekke utgifter i sammenheng med arbeidet. Videre kommer det generelle minstefradraget på 8 pst. ikke til fradrag i trekkgrunlaget. Det er innarbeidd i systemet på annen måte.

Progressive skattesatser, skattefrie fradrag og fradrag i skatt skaper vansker ved skatteberegningene. Skatten beregnet på grunnlag av periodeinntektene vil ikke uten videre summere seg opp til årsskatten. Arbeidsgiverens problem med å fastsette trekket er derfor ikke løst, selv om trekkgrunlaget er kjent. Den framgangsmåten arbeidsgiveren skal nytte, blir fastsatt av likningskontoret. I praksis blir dette gjennomført ved at lønsmottakere får tilsendt et skattekort som skal leveres arbeidsgiveren. Skattekortet inneholder opplysninger om hvordan trekket skal beregnes. Trekket blir beregnet på følgende måter:

- (i) Tabelltrekk
- (ii) Kombinasjon av prosent- og tabelltrekk
- (iii) Prosenttrekk

Tabelltrekket er mest alminnelig. I slike tilfelle vil det være oppgitt et tabellnummer på skattekortet. Sammen med kortet følger et tabellsett som tilsvarer det oppgitte tabellnummer. Tabellnummeret angir årstallet, reduksjonstabell, skattøre og skattekasse. Det vil altså bli ett tabellsett for hver kombinasjon av disse faktorene. Et tabellsett består av fire tabeller avpasset etter lønningsperioden (dagtabell, uketabell, 14 dagers- og månedstabell). Av tabellene kan en direkte lese trekkbeløpet når trekkgrunlaget er kjent. Ved beregningen av tabellene har en tatt utgangspunkt i den årslønn som tilsvarer en gitt periodelønn. Trekkbeløpet for en periode har en kommet fram til ved å dele skatten av årslønningen på antall trekkpliktige lønningsperioder. Lønnstakere på månedslønn er fritatt for skattetrekk for en måned i ferietiden om sommeren og for en halv måned før jul. Andre lønnstakere er fritatt i 4 uker om sommeren og 2 uker før jul. Ved skatteberegningen er det tatt hensyn til skattesatser, klassefradrag og minstefradraget på 8 pst. Fordelen med tabelltrekket er at skattebeløpet til en viss grad automatisk blir tilpasset ethvert inntektsnivå. En trenger altså ikke på forhånd å anslå årsinntekten. Tabelltrekk egner seg særlig når skattyteren får utbetalt lønnen i faste perioder og lønnens størrelse ikke skifter vesentlig fra periode til periode. Store svingninger kan føre til at summen av trekkbeløpene

avviker sterkt fra skatten av årslønnen. Grunnen til dette er progresjonen i skatten. (En fordobling av trekkgrunnlaget fra en periode til en annen gir mer enn det dobbelte i skatt.)

Grunnen til at lønnsinntekten svinger over året, kan være at lønnsinntakeren får utbetalt særlige tillegg til den ordinære lønn (akkordoverskott, overtidsgodtgjørelse, gratialer etc.). Disse tilleggene trenger ikke falle jamt over året. Videre kan skattyteren ha biinntekter fra en annen arbeidsgiver. Arbeidsgiverne kan ikke da lese av trekket fra to forskjellige tabeller. Det ville føre til dobbeltregning av klassefradraget. I slike tilfelle blir det brukt en kombinasjon av tabelltrekk og prosenttrekk. Den ordinære lønnen blir trukket etter tabell, mens prosenttrekk blir brukt på tilleggsytelser og biinntekter. Prosenten blir fastsatt ut fra de skattesatser som gjelder for inntekter som kommer på toppen av den ordinære årsinntekten (marginalskatten). Denne framgangsmåten forutsetter at likningskontorene anslår årsinntekten på forhånd. Marginalskatten er konstant bare innenfor visse grenser, anslaget blir bl.a. derfor ikke helt nøyaktig.

I flere tilfelle vil ikke tabelltrekk være hensiktsmessig, selv om en kombinerer det med prosenttrekk på tilleggsytelser. Det kan da nyttes et rent prosenttrekk. (På skattekortet står det en prosent i stedet for tabellnummer.) Likningskontorene anslår den framtidige skattepliktige årsinntekten og beregner den gjennomsnittlige skatteprosenten. Det blir tatt hensyn til de lønnsperioder som er fritatt for skattetrekk, og at trekkgrunnlaget ikke uten videre faller sammen med skattepliktig inntekt. Hvor godt prosenttrekket skal treffe, blir helt avhengig av likningskontorenes anslag. Vi skal nedenfor gjennomgå de mest alminnelige tilfellene hvor det blir aktuelt med prosenttrekk.

(i) Ved tabelltrekk blir det bare tatt hensyn til 8 pst.-fradraget. Har skattyteren krav på vesentlig større fradrag enn dette minstefradraget (gjeldsrenter, livsforsikringspremier etc.), vil tabelltrekket gi skjevt resultat. Det blir da nødvendig med et prosenttrekk som tar hensyn til disse fradragene.

(ii) Administrasjonen har ikke beregnet tabeller for høyere skatteklasser enn klasse 6. Lønnstakere med større forsørgelsesbyrde får derfor prosenttrekk.

(iii) Ektefeller som blir liknet felles og som sender inn hver sin selvangivelse, har krav på å få skatten fordelt. De får derfor hvert sitt skattekort. På grunn av felleslikningen kan ikke begge bli trukket etter tabell. Likningskontorene anslår derfor på forhånd totalskatten og fordelingen. På dette grunnlag fastsettes prosentene.

(iv) Lønnstakere som av en eller annen grunn ikke har innlevert skattekort, blir trukket etter 30 pst.

(v) Skattytere som både har lønnsinntekt og annen inntekt eller formue, skaper spesielle problemer. En måte å løse dette problemet på er å fastsette en trekkprosent som tar hensyn til hele inntekten. Dette betyr at det i lønningen også blir trukket for skatt av annen inntekt. En annen måte å gå fram på er å trekke lønnsinntekten etter en særskilt prosent og bruke forskottsskatteseddel for resten av inntekten (se nedenfor).

Likningsmyndighetene kan fritta lønnstakeren for forskottstrekk, når den antatte inntekten er lavere enn minstegrensen for skatt. I slike tilfelle får lønnstakeren «frikort».

2. Forskottsskatt av annen inntekt.

Personlige skattytere med formue eller annen inntekt enn lønnsinntekt skal også normalt betale skatt av inntekt samme år som inntekten er inntjent. Teknisk blir dette gjennomført ved at skattyteren får tilsendt en forskottsskatteseddel før inntektsårets begynnelse. Av skatteseddelen går det fram hvor mye skatt som skal betales i de fastsatte terminer. Betalingsterminene er 15. februar, 15. april, 15. august og 15. oktober i inntektsåret.

Likningskontorene skriver i alminnelighet ut forskottsskatten på grunnlag av inntekten og formuen ved siste likning. Men det er adgang til å endre dette grunnlaget, enten på grunn av den alminnelige konjunkturutvikling eller fordi individuelle forhold tilsier en endring. Bare likningsrådet eller -utvalget kan vedta et generelt tillegg eller fradrag for en hel ervervsgruppe. Vedtaket må godkjennes av fylkesskattestyret. Fylkesskattestyret kan uten krav utenfra gi pålegg om endring av forskottsgrunnlaget.

3. Endelig oppgjør.

Ved utgangen av inntektsåret skal både lønsmottakere og andre personlige skattytere sende inn selvangivelse. På grunnlag av selvangivelsen fastsetter likningsmyndighetene den endelige skatten ved vanlig likning. Forskottstrekk eller forskottsskatt blir avregnet i den utliknede skatten.

Har skattyteren på forhånd betalt mindre enn utliknet skatt, må det manglende innbetales som restskatt. Restskatt under 50 kroner blir ikke innkrevd. Skattytere med forskottsskatt er selv til en viss grad ansvarlig for at forskottsskatten ikke avviker vesentlig fra utliknet skatt. Utgjør restskatten mer enn $\frac{1}{5}$ av samlet skatt og minst 1 000 kr., skal det beregnes 3 pst. rente av beløpet. Denne regelen gjelder ikke for skattytere som bare er ilagt forskottstrekk.

Utgjør forskottsskatten eller -trekket mer enn utliknet beløp, blir forskjellen refundert. Forskjell på under 50 kr. blir avregnet i skatten for det løpende inntektsår.

4. *Fordelingen av skatten mellom stat, kommune, trygdeforvaltning og fond.*

Forskottsskatten og forskottstrekket blir betalt til den kommunale skatteoppkreveren i en samlet sum. Skatteoppkreveren vet ikke hvilken andel som er statskatt, kommuneskatt, inntektsavgift, særskatt til utviklingshjelp eller folketrygdavgift. Det er derfor nødvendig med et foreløpig fordelingsoppgjør mellom de ulike offentlige etatene. Et slikt oppgjør skal i alminnelighet skje på grunnlag av resultatet ved siste likning. Finansdepartementet kan fastsette en annen fordelingsnorm dersom skattesatsene er endret eller andre årsaker tilsier det. Det endelige oppgjør skjer først etter at likningsresultatet for vedkommende år foreligger.

Kapittel 6. Skattleggingen av selskaper og institusjoner.

Inntekt og formue hos private selskaper og institusjoner kan enten skattlegges ved at inntekten og formuen blir fordeit på de interesserte medlemmer, eller ved at selskapet blir betraktet som et selvstendig skattesubjekt. Løsningen i praksis er avhengig av organisasjonsformen. Stort sett er det slik at selskaper blir betraktet som selvstendige skattesubjekter når de etter alminnelig norsk rett opptrer som egne rettssubjekter. Hovedkriteriet er således gjeldsansvaret. Når interessentene i et selskap er solidarisk ansvarlige for gjelden (f.eks. et ansvarlig handelsselskap), blir inntekten og formuen fordelt og skattlagt hos medlemmene. (Selve fordelingen er bl.a. avhengig av den interne kontrakten.) Selskaper med begrenset ansvar blir derimot behandlet som selvstendige skattesubjekter. Skattelovene slår ellers generelt fast at alle selskaper og institusjoner med selvstendig styre er pliktige til å betale skatt av formuen og inntekten. Det finnes likevel en del unntak fra denne hovedregelen. Selskaper og institusjoner som ikke har erverv til formål, f.eks. politiske foreninger, nærings- og arbeiderorganisasjoner, kirkesamfunn og sosiale organisasjoner, er ikke skattepliktige. Slike institusjoner skal likevel skattlegges for økonomisk virksomhet som ligger utenfor deres egentlige oppgaver. Norges Brannkasse og gjensidige brann- og husdyrforsikrings-selskaper, som har planer godkjent av Kongen, er fritatt for skatt. Det samme gjelder gjensidige sjøforsikringsselskaper som ikke tegner høyere forsikring på en kjøp enn 100 000 kroner.

Offentlige institusjoner har en meget begrenset skatteplikt. Staten og dens eiendommer, offentlige innretninger og fond blir således ikke pålagt inntekts- og formuesskatter. Det samme gjelder Norges Bank, statsbankene

og de fleste andre offentlige og halvoffentlige kredittinstitusjoner. Dette gjelder likevel ikke de deler av statens næringsdrift som er organisert som aksjeselskaper, dersom det ikke er gjort spesielt unntak for hvert selskap. Statsskoger, fabrikker og andre statlige anlegg som drives for å skaffe staten næringsinntekt, er heller ikke fritatt for skatteplikt til kommunen. Derimot er næringsdrift som tar sikte på å dekke allmenne behov, skattefri. I denne gruppen finner vi f.eks. veivesenet, jernbanene, telegraf og kringkasting.

Fylkes-, herreds- og bykommunene er skattefrie for næringsdrift innen kommunens eget område. Inntekt av og formue i kommunal næringsdrift i andre kommuner kan derimot i de fleste tilfelle skattlegges av den kommune hvor næringsdriften foregår. Kommunene er fritatt for statsskatt.

Skattegrunnlaget (antatt inntekt og formue) for selskapene og institusjonene blir med visse unntak ansatt etter de samme regler som gjelder for regnskapspliktige personer.

Ved kommuneskattelikningen blir selskapene i alminnelighet skattlagt etter de satser som gjelder i vedkommende kommune, men de får ikke skattefrie fradrag i den antatte inntekt.

Den viktigste forskjellen mellom selskaper og institusjoner på den ene siden og andre skattytere på den andre siden finnes i statsskattevedtaket. Det inneholder spesielle skattesatser for følgende grupper av innenlandske skattytere:

- (i) Innenlandske aksjeselskaper og dermed likestilte innenlandske selskaper.
- (ii) Forbruks- og innkjøpsforeninger.
- (iii) Sparebanker og gjensidige skadeforsikringsselskaper.
- (iv) Boligselskaper.
- (v) Andre skattepliktige.

I den videre framstilling vil vi bare omtale de viktigste særreglene som skiller selskapene fra personlige skattytere. Skal en ha en samlet oversikt over skattleggingen av selskaper i Norge, vil det være nødvendig også å lese deler av foregående kapittel.

A. Innenlandske aksjeselskaper.

Lov om aksjeselskaper av 1957 inneholder regler om hvordan slike selskaper skal organiseres. Bl.a. skal selskapet ha minst tre aksjonærer, innskyterne skal ha begrenset ansvar for gjelden, og selskapet skal ledes av et selvstendig styre. Er formforskriftene etter aksjeselskapslovene oppfylt, vil denne organisasjonsformen i alminnelighet også bli anerkjent som aksjeselskap i skatterettslig forstand. Likningsmyndighetene kan i unntakstilfelle se bort fra formforskriftene.

I kommuneskattelovene er det tatt inn spesielle paragrafer som behandler aksjeselskapene. Men reglene avviker ikke vesentlig fra reglene for personlig næringsdrivende.

Skattleggingen til staten er regulert ved «Lov om beskatning til staten av aksjeselskaper» av 13. juli 1921. Inntektsskatten til staten blir beregnet av et inntektsbegrep som stort sett faller sammen med antatt inntekt ved kommuneskattelikningen.

Etter loven blir statsskatt beregnet både av inntekt hos selskapet når inntekten blir opptjent og hos aksjonæren når utbytte blir utdelt. For å unngå kjedeskattlegging kommer utbytte av aksjer i andre innenlandske selskaper til fradrag i selskapsinntekten. (Vi minner om at aksjeutbytte blir pålagt statsskatt, når aksjene eies av en person.) For å begrense denne form for dobbeltskattlegging ytterligere, fikk selskapene ved lov av 21. juni 1963 en viss adgang til å gjøre fradrag ved inntektsansettelsen for utbytte på nytegnede aksjekapital. De nye regler som bare kommer til anvendelse ved statskattelikningen, gjør mange begrensninger i denne adgang. De viktigste er:

- (i) Aksjekapitalen må være tegnet i perioden 3. mars 1961 til 31. desember 1970.
- (ii) Den nytegnede aksjekapitalen må være fordelt på minst 20 aksjonærer.
- (iii) Fradrag for utbytte kan kreves fra det år hvor den nytegnede kapitalen blir innbetalt og i de sju påfølgende år.
- (iv) Hvis selskapet utdeler mer utbytte på nytegnede kapital enn på den gamle kapitalen, får selskapet bare fradrag for en forholdsmessig andel av det samlede utbytte. Departementet kan gjøre unntak fra denne regelen.
- (v) Selskapet får ikke fradrag for utbytte, når et annet selskap eier mer enn 51 pst. av aksjekapitalen.

Aksjeselskapenes formue beregnes likt ved kommune- og statsskattelikningen. Aksjer blir skattlagt etter liknende prinsipper som aksjeutbytte. Aksjekapitalen skattlegges som formue på bedriftens hånd. Samtidig er aksjene skattepliktige hos aksjonærene ved statsskattelikningen, men ikke ved kommuneskattelikningen. Aksjer som et selskap har i andre innenlandske selskaper, blir likevel ikke skattlagt som formue ved statsskattelikningen.

Kommuneskatten blir beregnet etter de ordinære satser som er vedtatt i kommunen. Selskapene betaler videre særskatt til utviklingshjelp som blir utliknet etter en sats på $\frac{1}{4}$ pst. av antatt inntekt ved kommuneskattelikningen. Inntektsavgift til skattefordelingsfondet blir utliknet etter samme regler og satser som for personlige skattytere, men fradraget i inntekten er begrenset til 20 000 kr. Inntektsskatten til staten utgjør 30 pst. av selskapsinntekten. Formuesavgift blir utliknet med 2 promille av formuen og blir innbetalt til skattefordelingsfondet.

Vi har hittil bare behandlet de generelle hovedregler for aksjeselskaper. For visse aksjeselskaper er det innført særregler. Særreglene er oftest begrundet ut fra spesielle forhold i en næring eller ut fra det formål selskapet har. Vi skal nedenfor nevne de viktigste særreglene.

Særlige regler for rederi-, fangst- og bergingsselskaper.¹⁾ Lov av 6. juli 1957 innførte også adgang til tilleggsavskrivninger eller åpningsavskrivninger på skip. Åpningsavskrivninger i denne næringen kan nyttes uten hensyn til størrelsen av skipsinvesteringer. Gjennom åpningsavskrivninger kan rederiet i alt utgiftsføre 25 pst. av skipets kostpris. Fradrag kan kreves fra og med det året første avdrag blir betalt til og med femte år etter at skipet er tatt i bruk. Fradraget i et enkelt år er begrenset til 50 pst. av inntekten på samme måten som for andre driftsmidler.

Gevinster ved salg av skip eller assurancestatninger blir stort sett skattlagt etter de alminnelige regler om gevinstskattlegging. De vilkår som gjelder for at gevinsten kan bli fritatt for skatt, skiller seg fra hovedreglene på følgende punkter:

- (i) Det beløp som skal stilles i sikkerhet for skatt, kan bli frigjort når det på kjøpesummen for et nytt skip er innbetalt et beløp som minst svarer til gevinstbeløpet.
- (ii) Nytt skip må være kontrahert innen 8 år etter salget.
- (iii) Hvis rederiet holder seg innenfor 8-årsfristen, trenger det ikke avskrive på det første nyinnkjøpte skip.

Reparasjons- og vedlikeholdskostnadene på skip løper i regelen ikke på med like store beløp hvert år. En stor del av reparasjonene blir foretatt samtidig med klassifisering og kjeleettersyn. Klassifisering er påbudt i sjøfartslovgivningen og skjer vanligvis med fire års mellomrom. Dette tar loven hensyn til. Eierne kan kreve fradrag ved inntektsansettelsen for avsetninger til klassifikasjons- og kjelefond. Det samme gjelder også avsetninger til assurancefond. Avsetningene må ikke overstige et rimelig mål, dvs. de må svare til den årlige andel av ventede utgifter. Når utgiftene faktisk påløper, gis det ikke fradrag for dem. Blir ikke de avsatte midlene nyttet ved klassifisering, skal de skattlegges som inntekt.

Ved formuesansettelsen skal skip etter lovene verdsettes på samme måte som andre driftsmidler. Men i praksis blir det i sterkere grad enn for andre realaktiva tatt hensyn til salgsverdiene. Dette kan i en prisstigningsperiode føre til relativt hardere skattlegging av skip enn av annen realkapital. Klassifikasjons- og kjelefond kommer til fradrag i formuen. Avsetningene til fondet må da ikke være større enn det som svarer til utgiftene til klassifi-

¹ Enkelte av de reglene som omtales her, gjelder også når skipene eies av personlige bedrifter. Vi har likevel valgt å behandle reglene her, fordi selskapsformen dominerer.

kasjon eller fornyelse av kjele, fordelt med like store beløp over klassifikasjonsperioden.

Rederi-, fangst- og bergingsselskaper skattlegges ved kommuneskatte-likningen etter satser som er felles for hele landet. For rederier er satsene 15 pst. av inntekten og 3 promille av formuen. Fangst- og bergingsselskapene blir skattlagt etter satser som er fastsatt av Finansdepartementet på grunnlag av et beregnet gjennomsnitt av skatteprosentene for alle kommuner i landet.

Særlige regler for boligselskaper. For å gi eiere av aksje- eller andelsleiligheter omtrent den samme skattemessige stilling som eiere av eneboliger, er det i skattelovene og av Riksskattestyret gitt spesielle regler om hvordan inntekten for boligselskaper skal beregnes. Hovedregelen er nå at boligselskaper på samme måte som eneboliger skal prosentliknes dersom 85 pst. av leieinntekten kommer fra aksjonærene. Eier en kommune aksjer eller andeler i et boligselskap, kommer den leieinntekten som faller på disse aksjene, i samme skatterettslige stilling som leieinntekten fra aksjonærene. Dessuten blir boligselskaper prosentliknet dersom en kommune eier minst 50 pst. av aksjekapitalen.

Inntektsprosenten skal etter loven fastsettes av Riksskattestyret. De vanlige satsene er 2,5 og 3 pst. av bruttoverdien av grunn og bygninger. Prosentinntekten er en nettodriftsinntekt. I tillegg til prosentinntekten kommer mulige andre skattepliktige inntekter, f.eks. bankrenter. Utgifter som ikke er knyttet til driften, f.eks. gjeldsrenter, kommer som fradrag.

Boligselskaper er fritatt for inntektsavgift, men må betale en formuesavgift til skattefordelingsfondet på 2 promille av formuen. Statsskatten på inntekt blir beregnet etter en sats på 15 pst. av inntekten.

Oppfyller ikke et boligselskap 85 pst.-regelen, skal selskapet skattlegges etter de generelle reglene som gjelder for aksjeselskaper.

Særlige regler for forsikringsaksjeselskaper. Forsikrings-selskaper organisert som aksjeselskaper får fradrag i inntekten for avsetninger til premiereservefond og andre fond, når fondets formål er å dekke kontraktmessige forpliktelser overfor de forsikrede. Livsforsikrings-selskapene er f.eks. ved lov pålagt å opprette et forsikringsfond og sikkerhetsfond. Forsikringsfondet skal minst utgjøre et beløp som tilsvarer forskjellen mellom kapitalverdien av løpende forpliktelser og kapitalverdien av framtidige premier fra forsikringstakerne. Sikringsfondet skal utgjøre 100 000 kr. pluss 2 pst. av forsikringsfondet. Avsetninger til forsikringsfondet og sikkerhetsfondet er fradragsberettiget ved ansettelsen av inntekten. Premiereservene, forsikringsfondet og sikkerhetsfondet blir regnet som gjeld og er fradragsberettiget ved formueslikningen.

B. Andre selskaper og institusjoner.

1. Forbruks-, innkjøps- og produsentsamvirke.

For samvirkelag er det gitt en rekke særregler både om ansettelsen av skattegrunnlaget og om skattesatsene. Grunnen til dette er at myndighetene har ønsket å fremme denne organisasjonsformen i næringslivet. Ved siden av forbrukersamvirke er særlig organisasjonene innen jordbruk, skogbruk og fiske gjenstand for særregler. Som samvirkelag i skattelovens forstand anerkjennes:

- (i) Forbruksforeninger med fast utsalgssted, som selger til foreningsmedlemmer.
- (ii) Innkjøpsforeninger som fordeler forutbestilte varer mellom foreningens medlemmer.
- (iii) Produksjons- og salgssamvirke i jordbruk, skogbruk og fiske.
- (iv) Boligbyggelag.

Organisasjonen må vanligvis også tilfredsstille visse andre krav. For-tjenesten må f.eks. ikke bli fordelt etter medlemmenes innskott, men etter deres kjøp og salg. Av andre faktorer kan nevnes fri adgang til medlemskap (medlemstallet og kapitalen er vekslende).

Det karakteristiske trekk ved skatleggingen av samvirkeorganisasjone-ne er at inntekt av virksomhet som følger av transaksjoner med medlemme-ne er fritatt for skatt selv om den holdes tilbake i organisasjonen. Den skat-tepliktige inntekten vil normalt bare omfatte:

- (i) Formuesinntekt.
- (ii) Inntekt av virksomhet som følger av transaksjoner med ikke-medlemmer.
- (iii) Inntekt av virksomhet som faller utenfor organisasjonens egentlige formål.

Formuesinntekten blir enten fastlagt direkte eller til en viss prosent av gjennomsnittsformuen over året.

Organisasjonene blir ved statsskattelikningen skattlagt etter særlige satser. For tiden gjelder følgende inntektsskattesatser:

Av de første kr. 10 000	10	pst.
» » neste » 20 000	15	»
» » » » 30 000	25	»
» » » » 50 000	35	»
» det overskytende beløp	45	pst.

Organisasjonene må betale en formuesavgift til skattefordelingsfondet etter en sats på 3 promille av formuen.

2. Sparebanker, gjensidige skadeforsikringsselskaper og andre foreninger.

I sparebanksektoren er det opprettet et par fellesinstitusjoner, som skal understøtte sparebanker som har kommet i finansielle vansker. Det gjelder Sparebankenes Sikringsfond og Garantikassen for Sparebankene. Sparebankene er ved lov pålagt å betale visse tilskott til disse institusjonene. Tilskottene er fradragsberettiget ved inntektslikningen. For øvrig blir inntekten ansett stort sett på samme måte som for aksjeselskaper. Ved statsskattelikningen blir inntekten til sparebankene skattlagt etter følgende satser:

Av de første kr.	5 000	6	pst.
» » neste	» 10 000	12	»
» » »	» 10 000	18	»
» » »	» 25 000	24	»
» det overskytende beløp		30	pst.

Formuesavgiften utgjør 2 promille av formuen. Samme satser blir brukt ved skattlegging av gjensidige skadeforsikringsselskaper og institusjoner som ikke har erverv til formål, i den utstrekning de har skattepliktig inntekt.

C. Innbetaling av skattene.

Selskaper og institusjoner kommer ikke inn under den forskottsordningen som ble gjennomført fra 1. januar 1957. Selskapene skal etter hovedregelen innbetale de utliknede formues- og inntektsskatter i løpet av de to budsjetår, som følger etter det inntektsår som ligger til grunn for likningen. Skattene forfaller til betaling i fire like store terminer, 15. september, og 15. november året etter likningen og 15. februar og 15. april to år etter likningen. Er skattebeløpet mellom 500 kr. og 1 000 kr., forfaller det til betaling i to like store terminer, nemlig 15. september og 15. februar. Skattebeløp under 500 kr. skal innbetales i sin helhet 15. september. Innbetalingen kan ikke kreves før det har gått 3 uker fra den dagen utleggingen av skattemisten er kunngjort.

Kapittel 7. De særlige skatteordninger for sjøfolk og for skattepliktige på Svalbard.

1. Sjømannsskatten.

Ved «Lov om skattlegging av sjøfolk» av 21. mars 1947 er sjøfolk skilt ut som en egen gruppe skattepliktige.

Grunngivningen for innføringen av den særskilte skatteordningen for sjøfolk var først og fremst at det ble ansett urimelig at sjømenn med like inntekter og like levevilkår skulle få ulik skatt på grunn av den økonomiske

stillingen til skattekommunen. Både inntektsansettelsen, skattesatsene og skattebetalingen avviker fra det som er det vanlige.

Som sjøfolk regnes alle som er tilsatt om bord, bortsett fra personer som bare tjenestegjør om bord når båten ligger i land.

Sjømannsskatten beregnes særskilt av inntekten for den enkelte måned og bare på grunnlag av hyrer og annen godtgjøring som sjøfolk får utbetalt eller har krav på av rederiet. I denne inntekten blir ikke verdien av kost og losji om bord regnet med. Hyretillegg for egen kost blir heller ikke regnet som inntekt.

Ved beregningen av sjømannsskatt skal det gjøres fradrag for utgifter som er tillatt etter den alminnelige skattelovgivning for andre personlige skattytere. Disse utgiftsfradragene må likevel ikke være knyttet til inntektservervelse i land. Videre gis det fradrag for frivillig livs- og sykeforsikring, tvungne innskott i pensjonskasser osv. på samme måte som for skattepliktige i land.

Disse fradragene blir fastsatt på forhånd av likningsmyndighetene i bostedskommunen. Ved skatleggingen blir 1/10 av disse utgiftene sammen med klassefradraget trukket fra månedsinntekten før beregningen av skattebeløpet.

Denne framgangsmåten fører til at sjømenn som er ute i mer enn 10 måneder i året, får større fradrag i inntekten enn lønsmottakere i land med tilsvarende utgifter. Det omvendte blir tilfelle for sjømenn med fartstid på mindre enn 10 måneder, hvis de ikke kan utnytte fradraget ved inntekt i land.

Klasseansettelsen og fradragene for forsørgelsesplikt skjer på grunnlag av sjømannens forsørgelsesbyrde pr. 1. november i året før trekkåret som begynner 1. januar. Her følger en de samme regler som for andre skattepliktige personer.

Sjømannsskatten skiller seg vesentlig ut fra de ordinære inntektsskattene ved at den ikke blir liknet ut, men kommer som lønnstrekk i den månedlige hyre. Når det månedlige lønnstrekket er gjort, er en dermed ferdig med skatleggingen av denne inntekten. Det er ikke tale om f.eks. noen etterlikning av den samlede årsinntekten når trekkåret er ute, unntatt når de individuelle oppgavene til Direktoratet for sjømenn er feilaktige.

Kommuneskatten blir beregnet etter en sats på 16 pst. av skattbar inntekt. Det månedlige fradraget for forsørgelsesplikt er 10 pst. av klassefradraget etter den gunstigste reduksjonstabell. Statsskatten er regnet ut etter en progressiv sats som begynner på 10 prosent av den antatte månedsinntekten. Maksimumssatsen er 32 prosent. Det blir videre gitt fradrag i skatten beregnet etter fastsatte satser. Fradraget er avhengig av forsørgelsesbyrden.

All skatt som rederiet eller skipsføreren krever inn, går til Direktoratet

for sjømenn. Dette kontoret sender så oppgjør til staten og de forskjellige kommunene etter bestemte regler.

Inntekt som sjømenn har i land, og formue ansettes etter samme regler som for andre skattepliktige. Her er det likevel en del spesialregler som samordner sjømannsskatten med de alminnelige skattene på inntekt. Direktoratet for sjømenn er pålagt å sende inn oppgaver til likningsmyndighetene over den enkelte sjømanns inntekt om bord, antall månedstrekk osv. I inntekten i land kan det bare gjøres fradrag for utgifter som ikke er fratrukket ved beregningen av sjømannsskatten. Skatten beregnes av den samlede inntekten i land og om bord. Det framkomne skattebeløp fordeles forholdsmessig på inntekten i land og om bord. Den endelige skatten på inntekt i land utgjør det beløp som faller på denne inntekten.

2. Skatt til Svalbard av inntekt og formue.

Etter «Lov om skatt til Svalbard» av 15. juli 1925 er denne delen av riket skilt ut som eget skattleggingsområde. Bakgrunnen for dette er de geografiske forhold og den særegne folkerettslige stillingen denne delen av riket har. Rettsforholdene på øygruppen er nemlig regulert ved en internasjonal avtale.

Svalbardskatt skal betales av følgende grupper:

- (i) Personer og selskaper som pr. 1. november året før inntektsåret er hjemmehørende på Svalbard. (Selskapene regnes som hjemmehørende der hovedstyret har sete. Personer blir ansett som hjemmehørende på Svalbard når det er klart at oppholdet blir fast, eller når vedkommende har oppholdt seg der i minst 5 måneder i foregående år.)
- (ii) Personer og selskaper som har formue i eller inntekt av næringsdrift eller faste eiendommer på Svalbard, selv om de ikke er hjemmehørende der.
- (iii) Personer som har arbeidsinntekt på Svalbard, uansett hvor lenge oppholdet varer.

Svalbardskatten blir beregnet på to måter. Det skilles mellom skattlegging etter likning og skattlegging etter lønnsfradrag.

Inntekt av og formue i næringsdrift eller faste eiendommer blir fastsatt ved likning. Likningen blir stort sett foretatt etter reglene i de alminnelige skattelover. I skattevedtaket er det angitt spesielle satser for personer og selskaper som skattlegges ved likning. Av formuen skal det etter gjeldende vedtak svares en skatt på 2 promille. Formuer under kr. 5 000 er skattefrie. Inntektsskatten ved likning beregnes etter en sats på 10 pst. Inntekter under kr. 3 000 er skattefrie. Skattesatsene er felles for selskaper og personer, men personlige skattytere får et fradrag i inntekten avpasset etter forsør-

gelsesbyrden. I skatteklasser 1 er klassefradraget kr. 3 000. Det stiger videre med kr. 1 000 for hver skatteklasser.

All lønn eller annen godtgjørelse for arbeid på Svalbard blir skattlagt ved lønnstrekk. Skattesatsen er 4 pst. Også ved lønnstrekk gis det klassefradrag. Fradraget er det samme som ved likning, bortsett fra at det blir regulert i forhold til den tid av året arbeidet varer.

Kapittel 8. Utenlandske skattytere og innenlandske skattytere med inntekt og formue i utlandet.

Historisk sett har skattesystemene i de ulike land blitt utformet ut fra prinsipper som har vært ansett hensiktsmessige ut fra vedkommende lands synspunkt, uten at det har vært lagt avgjørende vekt på å koordinere reglene med reglene i utlandet. Dette kan føre til at samme inntekt eller formue som har tilknytning til utlandet, blir skattlagt i flere land. Ukoordinerte regler kan også føre til at inntekt eller formue helt unngår skattlegging.

Internasjonal dobbelt skattlegging kan vi si foreligger når ett og samme skattesubjekt eller skatteobjekt av forskjellige stater blir pålagt en større samlet skatt enn det som ville vært tilfelle om skattesubjektet eller skatteobjektet bare ble skattlagt i ett land. Mange vil likevel benekte at det foreligger dobbeltskattlegging når det samme skatteobjektet blir pålagt ulike skatter i forskjellige land, så sant disse ulike skattene kunne forekomme ved siden av hverandre i det samme landet.

Det vanligste tilfelle av dobbeltskattlegging oppstår fordi skatteplikten i det ene landet er knyttet til kjennetegn ved skattesubjektet, f.eks. bosted, mens den i det andre landet er knyttet til kjennetegn ved skatteobjektet, f.eks. hvor det er ervervet.

Andre tilfelle kan oppstå fordi det blir nyttet ulike kriterier for å fastslå skattesubjektens skatteplikt, f.eks. bosted i et land og nasjonalitet i et annet.

De norske skattelovene er delvis utformet med tanke på å unngå slike tilfelle. De alminnelige lovregler gir likevel ikke full garanti. Med hjemmel i lov av 28. juli 1949 har derfor Kongen fått adgang til å inngå avtaler med fremmede stater for å forebygge dobbeltskattlegging.

Vi skal først gjennomgå de alminnelige lovregler om hvordan skattleggingen av formue og inntekt overfor utlandet er regulert. Senere skal vi komme inn på de viktigste prinsipper i de skatteavtaler som er inngått.

1. De alminnelige lovregler.

Etter hovedregelen skal enhver som i skattelovenes forstand bor fast i Norge 1. januar i likningsåret skattlegges. Reglene som skiller mellom fast

og midlertidig opphold er til dels uklare. Avgjørende er om likningsmyndighetene mener at oppholdet har karakter av et fast opphold, f.eks. som følge av at skattyteren har tatt seg lønt arbeid her i landet. Opphold i landet på minst 6 måneder blir i alle tilfelle regnet som fast opphold. Et midlertidig opphold i utlandet opphever ikke skatteplikten. Oppholdet blir regnet som midlertidig, hvis det ikke strekker seg ut over en fire-årsperiode. Når oppholdet har vart i 1 år, kan likevel skatteplikten i Norge falle bort, hvis inntekten også blir skattlagt i utlandet.

Er oppholdet i Norge regnet som fast, skal også inntekt og formue i utlandet med visse begrensninger skattlegges. Begrensningene er avhengige av inntektens og formuens art. Videre har personens statsrettslige stilling en viss betydning. De viktigste reglene går ut på følgende:

- (i) En person som har vært ansett fast bosatt i Norge en del av året, skal bare skattlegges her for inntekt inntjent i dette tidsrommet.
- (ii) Personer som har hatt arbeidsinntekt (lønnsinntekt, inntekt ved personlig tjenesteyting, etc.) ved et midlertidig opphold i utlandet, må betale skatt i Norge selv om de er blitt trukket for skatt i utlandet. Men skattyteren vil få fradrag i norsk skatt for den skatten som er betalt i utlandet.
- (iii) En norsk statsborger, som tar fast bopel i Norge etter å ha vært fast bosatt i utlandet, er ved de to første likninger skattefri for inntekt som han får fra utlandet og for formue som er plassert i utlandet.
- (iv) Personer som er bosatt i Norge, eller selskaper med hovedkontor her i landet, skal bare skattlegges for halvparten av den inntekten de har av faste eiendommer eller næringsdrift i utlandet. Formue i slike eiendommer er fritatt for skatt. Inntekt av og formue i andre former for kapitalplasseringer blir skattlagt. Ved beregningen av formuen blir gjeld ført forholdsmessig til fradrag i bruttoformuen i utlandet og den øvrige formuen. Gjeldsrenter blir også fordelt på grunnlag av forholdet mellom bruttoformuene. Eier en skattepliktig eller en gruppe på inntil 10 skattepliktige minimum 95 pst. av aksjekapitalen i et utenlandsk selskap, kan Riksskattestyret etter søknad bestemme at den skattepliktige eller gruppen av skattepliktige skal betraktes som eiere av eiendommen i utlandet. Deres inntekt vil da bli skattlagt som næringsinntekt i utlandet, og ikke som inntekt av utenlandske aksjer.

Ved siden av bostedsprinsippet er det en annen hovedregel i vårt skattesystem som fører til at også personer og selskaper hjemmehørende i utlandet kan bli skattlagt i Norge. Skatteloven bestemmer at personer og selskaper som er hjemmehørende i utlandet, men som tar del i næringsdrift eller virksomhet som drives eller bestyres her i riket, som har formue eller inntekt av fast eiendom eller løsøre, som har godtgjørelse som direktør, styremed-

lem her i riket eller som har mottatt gratialer, tantièmer o.l. i Norge, er skattepliktige for slik formue og inntekt. Fra denne hovedregelen er det likevel en del unntak. En rekke utenlandske næringsdrivende som utfører transporttjenester, er f.eks. fritatt for skatt når tilsvarende norsk næringsdrift er fritatt i det land som de utenlandske næringsdrivende hører hjemme i. Selvstendige kunstnere som etter skattelovene må regnes som bosatt i utlandet, får ikke inntektsskatt selv om de har næringsinntekt her i landet. Likevel blir de skattlagt her i landet via avgiften på honorarer (jfr. kap. 18).

Inntekten og formuen til utenlandske selskaper blir, bortsett fra enkelte særregler, ansatt etter de ordinære regler. Ved likningen kan det bare kreves fradrag for gjeld som er stiftet for å fremme virksomheten her i landet. Maksimalt kan fradraget utgjøre halvparten av bruttoformuen (ekskl. bankinnskott) i distriktet. I inntekten kan det bare kreves fradrag for renter av den gjeld det er gitt fradrag for ved formueslikningen. Visse særregler gjelder ved jordbruk- og skogbrukseiendommer og for forsikringselskaper.

Formue i andre kapitalplasseringer, f.eks. formue i form av obligasjoner eller bankinnskott, blir ikke skattlagt. Heller ikke inntekt av slike kapitalplasseringer blir skattepliktig inntekt. Utbytte av aksjer blir regnet som inntekt oppnådd ved deltaking i næringsdrift. Denne inntektsformen blir derfor skattlagt.

Inntekt og formue som norske selskaper og personer har i utlandet, blir slått sammen med eventuelle innenlandske formuer og inntekter og skattlagt etter gjeldende satser. Utenlandske personer og selskaper med inntekt og formue i Norge blir skattlagt etter de satser som gjelder for innenlandske skattytere.

Innenfor skatteordningen for sjømenn gjelder det også en del særregler for utlendinger. Utenlandske sjøfolk om bord på norske skip er skattepliktige til Norge. Skatten blir beregnet av bruttoinntekten uten klassefradrag. Skattesatsene varierer derimot med forsørgelsesbyrden. Utenlandske sjøfolk uten forsørgelsesbyrde blir skattlagt etter 15 pst. av inntekten. Har de noen å forsørge, er satsen 10 pst. 30 pst. av denne skatten går til Statens Velferdsfond for sjøfolk, resten går til kommunene.

2. Skatteavtaler.

De regler som er gjennomgått hittil, gjelder bare så lenge de ikke kommer i konflikt med avtaler som Norge har inngått med andre land. Norge har inngått generelle avtaler med følgende land: Belgia, Brasil, Ceylon, Canada, Danmark, Den forente arabiske republikk, Finland, Frankrike, India, Island, Italia, Japan, Nederland, Singapore, Spania, Storbritannia, Sveits,

Sverige, USA, Thailand, Vest-Tyskland og Østerrike. Dessuten foregår det forhandlinger med flere land om nye avtaler.

Ut fra ønsket om å begrense de institusjonelle skranker som hindrer en friere kapitalbevegelse mellom landene, har de internasjonale samarbeidsorganisasjoner interessert seg sterkt for arbeidet med skatteavtalen. Folkeforbundet tok opp dette arbeidet i mellomkrigstiden, og OECD har fortsatt arbeidet etter krigen. Disse organisasjoner har kommet fram til to standardavtaler, som har dannet mønster for de fleste tosidige avtaler som bl.a. Norge har inngått med andre land. De to systemene som ligger til grunn for standardavtalene, kalles fordelingssystemet og «credit of tax»-systemet.

Etter fordelingssystemet blir skattefundamentene fordelt mellom de kontraherende land, slik at det ene land får eneretten til å skattlegge formue og inntekt fra bestemte kilder. Normalt vil skattleggingen av formue og inntekt fra fast eiendom og av næringsvirksomhet fra fast driftssted være forbeholdt det land hvor eiendommen eller virksomheten ligger. Inntekt av finansinvesteringer og lønnsinntekt blir stort sett skattlagt i bostedslandet. De fleste norske avtalene følger dette system, men avtalene med viktige land som USA, Storbritannia og Nederland, følger den andre ordningen, credit-systemet.

Etter «creditsystemet» kan bostedslandet i større grad innrette skattleggingen etter eget ønske. Normalt vil bostedslandet skattlegge alle inntekter, både de som er opptjent innenlands og de som er opptjent utenlands, etter hjemlandets regler. Skatteavtalene bestemmer hvilke formuer og inntekter som også kan skattlegges i utlandet. For å unngå dobbeltskattlegging skal bostedslandet gi fradrag (engelsk: «credit») i sine skatter for skatter betalt i utlandet. Dette fradraget er i de fleste tilfelle begrenset til et beløp som tilsvarer skatten på samme inntektsbeløp etter hjemlandets regler. Dette innebærer at de totale skatter som må betales av inntekt opptjent i utlandet, stort sett blir bestemt av reglene i det land hvor skattenivået er høyest.

Selv om avtalene i store trekk følger ett av de to hovedmønster, kan en innen de forskjellige avtaler finne viktige ulikheter. Særlig gjelder dette behandlingen av aksjeutbytte.

Kapittel 9. Hvordan skattene blir fordelt mellom kommunene.

1. Fordelingen av skattefundamentene.

Når skattyteren har inntekt eller formue i flere kommuner, oppstår problemet om hvordan skattene skal fordeles mellom kommunene. Fordi skattere og reduksjonstabell varierer, vil fordelingsreglene også få betydning for

skatten til den enkelte skattyter. To hovedprinsipper danner grunnlaget for fordelingen av skattefundamentene:

- (i) bostedsprinsippet
- (ii) stedbunden skattlegging.

Prinsippet med stedbunden skattlegging nyttes ved inntekt og formue som er knyttet til næringsvirksomhet eller til faste eiendommer. For all annen inntekt og formue nyttes bostedsprinsippet. Tanken bak bostedsprinsippet er at den kommune som har de kommunale utgifter som følger av at skattyteren bor i kommunen, også bør ha skatteinntektene. Bostedskommunen blir fastlagt ut fra bostedet 1. november året før inntektsåret. Det kan lett oppstå tvil om hvor skattyteren hører hjemme. I skattelovene er det derfor tatt inn en rekke bestemmelser som klargjør nærmere hvilke retningslinjer som skal følges. Familieforsørgere skal f.eks. normalt skattlegges der familien bor. For selskaper og andre institusjoner spiller hovedkontorstedet normalt den samme rolle som bostedet for personer.

Tanken med prinsippet om stedbunden skattlegging er at den enkelte kommunen bør ha skatteinntektene av eiendom og virksomhet som drives innen kommunen, fordi skattyteren har nytte av de tiltak som kommunen har satt i verk. Skatteloven gir en rekke eksempler på hva som skal regnes som fast eiendom eller næringsvirksomhet i denne sammenheng. Det kan oppstå mange tvilsspørsmål når inntekt og formue, utgifter og gjeld skal fordeles mellom de interesserte kommuner. En bedrift kan f.eks. ha produksjonsanlegget i en eller flere kommuner, lager i en annen og administrasjons- og salgskontor i en tredje. Det er da ikke mulig å si hvor stor del av inntekten som er skapt i den enkelte kommunen. I skattelovene er det derfor tatt inn en rekke bestemmelser som utfyller hovedprinsippet om at slik inntekt og formue skal skattlegges i det distrikt hvor næringsdriften utøves eller hvor eiendommen ligger. Vi kommer ikke nærmere inn på disse reglene.

Enkelte bedrifter driver virksomhet som ikke er særlig sterkt knyttet til et bestemt skattedistrikt. Typiske eksempler er rederi-, fangst- og bergings-selskaper. Myndighetene har for slike selskaper funnet det hensiktsmessig å fordele inntekten og formuen til skattlegging i de kommunene der aksjonærene eller parthaverne bor. Særregler er også innført for andre selskaper, f.eks. sparebanker, elektrisitetsverker og kraftanlegg.

2. Skattefordelingsfondet.

De ordinære skatteinntektene gir de enkelte kommuner ulike muligheter til å gjennomføre kommunale tiltak. Myndighetene har derfor funnet at det er behov for en skatteutjavningsordning mellom kommunene. Skattefordelingsfondet ble i 1936 opprettet med sikte på en slik ordning. I dag blir hele inntektsavgiften (tidligere tilleggsskatt på høyere inntekter) og for-

muesavgiften (tidligere formuesskatt til staten fra selskaper) innbetalt til fondet.

Kommunaldepartementet fordeler midlene etter retningslinjer som årlig blir vedtatt av Stortinget. I de siste årene har departementet fastsatt det samlede tilskottsbeløp for hvert fylke. I hvert fylke skal fylkesutvalget fordele tilskottene på de enkelte kommunene etter forslag fra fylkesmannen.

Kapittel 10. Administrasjonen av inntekts- og formuesskattene.

Hvis skattesystemet skal virke som forutsatt, er det ikke tilstrekkelig at de folkevalgte organer, Storting og herredsstyrer, vedtar lover og bestemmelser om skatteplikten og skatteutregningen. Det må også være etablert et administrativt apparat til å utføre de forretninger som skattevesenet fører med seg. Regjeringens oppgave på dette område er for det første å legge fram forslag og utredninger om skattleggingen for Stortinget. For det andre skal Regjeringen sette i verk Stortingets vedtak eller — i de tilfelle da skattene administreres av andre instanser — kontrollere at Stortingets vedtak blir fulgt. Denne myndighet utøver Regjeringen gjennom Finans- og tolldepartementet og Kommunal- og arbeidsdepartementet.

Finans- og tolldepartementets oppgaver på dette område er sort sett avgrenset til statskattene. Departementet forbereder skattevedtak og skattelover, kontrollerer at de gjeldende skattereglene blir fulgt, tolker og gir utfyllende regler til de lover og vedtak Stortinget har gjort, fører regnskap med og kasserer inn statskattene.

Kommunal- og arbeidsdepartementet tar seg av de spørsmål som henger sammen med skattleggingen til fylkene og kommunene.

Riksskattestyret er den øverste instans for likningsvesenet. Det er organisert som en selvstendig institusjon med egne kontorer under ledelse av en direktør. Det egentlige Riksskattestyret består av fem medlemmer. Formannen (Direktøren for skattevesenet) og ett medlem oppnevnes av Kongen. Stortinget utpeker de tre andre medlemmer. Riksskattestyret har rett til innenfor lovens ramme å gi utfyllende regler og forskrifter om hvordan likningen skal foregå, og om hvilke vurderingsnormer som skal følges ved inntekts- og formuesansettelsene. Riksskattestyret skal også kontrollere selve likningen og har rett til å kreve inn opplysninger, endre likningsresultatene og å påby hel eller delvis ny likning i et skattedistrikt. Likningsresultatene i alle skattedistrikter skal godkjennes av Riksskattestyret etter at likningen først er gjennomgått av skatteinspektør og fylkesskattestyre. Videre er Riks-

skattestyret den høyeste anke- og klageinstans i likningssaker. Men dette hindrer selvsagt ikke at skattesaker kan legges fram for domstolene.

Fylkesskattestyret er den øverste likningsinstans innen fylket. Det består av fylkesmannen som formann, skatteinspektøren som nestformann og fem andre medlemmer som fylkestinget velger. I Oslo og Bergen er fylkesskattestyret satt sammen av fylkesmannen og fire medlemmer oppnevnt av kommunestyret. Også fylkesskattestyret er et kontrollorgan. Det gjennomgår og prøver de utførte skattelikninger, det kan endre enhver likning, forkaste likningen i de forskjellige skattedistrikter, avgjøre anker osv. Når likningen er gjennomgått for et skattedistrikt, blir merknader sendt til likningskontoret og ordføreren i skattedistriktet. Dessuten sender fylkesskattestyret beretning til Finansdepartementet og Riksskattestyret om likningen i de forskjellige skattedistriktene. Som ledere av fylkesskattestyrenes kontorer tilsetter Kongen skatteinspektører.

I hvert fylke skal det oppnevnes to takstutvalg som skal taksere jord- og skogbrukseieendommer, andre eiendommer og anlegg. Disse takstene er veiledende for likningsmyndighetene. Formålet med takseringen er å få en enhetlig verdsetting innen hvert herred og mellom fylkenes herreder innbyrdes.

Landet er delt inn i skattedistrikter. Skattedistriktene følger kommunegrensene. I hvert skattedistrikt skal det være en likningsnemnd som velges av kommunestyret. I likningsnemnda skal de forskjellige næringsgrupper så vidt mulig være representert. Nemnda har til oppgave å likne ut skatter som faller på de skattepliktiges inntekt og formue og behandle klager over utlikningen.

Etter skattelovene skal det i hver kommune være en fast tilsatt liknings-sjef. Likningssjefen skal forestå den daglige ledelse av likningsarbeidet både ved forberedelsen av likningen og under selve likningen. Han er således stort sett den faktiske lederen av det lokale likningsarbeidet.

Kommunestyrene skal oppnevne takstutvalg for forskjellige næringer. Takstene skal tjene til veiledning for likningsmyndighetene.

Overlikningsnemndene, som også oppnevnes av kommunene, behandler bare klager som ikke er godtatt av likningsnemnda. For utenbygds- (utenbys-) boende og utlendinger, og i enkelte tilfelle for innenbygds- (innenbys-) boende, er det adgang til å få klager behandlet av en særskilt klagenemnd som oppnevnes av fylkesskattestyret. Enhver skattepliktig kan videre bringe klager inn for de høyere skattemyndighetene når visse betingelser er oppfylt. I siste instans kan klager bringes inn for domstolene.

Skattene på inntekt og formue blir innbetalt til kommunekassereren. Statsskattene på inntekt og formue blir overført videre til skattefogdene av de kommunale myndighetene.

Kapittel 11. Kontroll- og straffetiltak.

1. Behovet for kontroll- og straffetiltak.

Skattleggingen etter loven av 1882 var basert på at likningsmyndighetene skulle fastsette inntekten og formuen skjønnsmessig. Men systemet virket ikke tilfredsstillende. I 1911 ble det derfor innført en fullstendig nyordning på dette område. Likningen skulle baseres på oppgaver fra den skattepliktige som på denne måten selv ble gjort ansvarlig for at skattegrunnlaget ble riktig. Det ble innført selvangivelsesplikt for alle skattepliktige som hadde formue eller inntekt av noen betydning. Det er denne ordningen som danner grunnlaget for inntekts- og formuesansettelsene i dag.

Systemet med selvangivelse står og faller med hvilke muligheter myndighetene har for å kontrollere oppgavene. I de tilfelle da en viss moralsk standard ikke holder den skattepliktige tilbake fra bevisst skattesvik, vil nok ofte avveiningene mellom risiko- og gevinstmulighetene være utslagsgivende for omfanget av skattesviket. Foruten av den moralske standard i befolkningen vil omfanget av skattesviket således være avhengig av skattenes høyde, sannsynligheten for å bli oppdaget og hvilke straffereaksjoner en oppdagelse vil medføre.

I den opprinnelige loven av 1911 var straffebestemmelsene forholdsvis moderate. Bøter var den eneste form for straff som kunne komme på tale, hvis ikke tilfellet kom inn under den alminnelige straffelov. Etter hvert har adgangen til å pålegge bøter blitt utvidet. Dessuten inneholder skatteloven nå bestemmelser om fengselsstraff. Ved siden av disse straffereformer er det gitt adgang til å ilikne straffeskatt, beregnet som tillegg til den ordinære skatten.

Oppgaveplikten er etter hvert blitt sterkt utvidet, spesielt gjelder dette opplysninger fra tredje person om inntekt og formue til navngitte skattepliktige, f.eks. ved lønnsoppgaver, oppgaver over kjøpte og solgte varer osv. Det er dessuten blitt stilt strengere krav til spesifikasjon av oppgavene som skal sendes inn.

En hel del av inntekts- og utgiftsansettelsene må være preget av skjønn f.eks. ved avskrivninger, vurderinger av varelager, representasjonsutgifter etc. Dette kan føre til at det blir foretatt mange disposisjoner som bare, eller hovedsakelig, er diktert av skattemessige grunner. Slike disposisjoner trenger ikke direkte stride mot noe lovbud. De kan derfor heller ikke kalles skattesvik i juridisk forstand, selv om enkelte av disposisjonene kan stride mot de forutsetninger som opprinnelig lå til grunn for lovreglene.

Det foreligger ikke tilfredsstillende beregninger over skattesvikets omfang, men det er alminnelig å anta at det er stort. Problemet har derfor gjentatte ganger vært oppe til debatt. Debatten tar gjerne utgangspunkt i at

den formelle likhet som tilstrebes i lover og vedtak ikke medfører reell likhet, fordi mulighetene til skattesvik og skjønsmessig inntektsansettelse varierer med yrke og inntektens art. Mange hevder at kontrollen må skjerpes ytterligere ved en effektivisering av administrasjonen og ved strengere regler. Andre mener at en neppe kan komme noe vesentlig lengre på denne veien. På denne bakgrunn reises det tvil om inntekts- og formuesskattene, slik de er utformet i dag, er hensiktsmessige skatteformer. Fra dette hold hevdes at problemet skattesvik bare kan løses ved en gjennomgripende endring av gjeldende skattesystem.

2. Gjeldende kontrollregler.

For å bringe på det rene hvem som er skattepliktige i et skattedistrikt, blir det hvert år opprettet et skattemanntall. Det viktigste grunnlaget for skattemanntallet er folkeregistrene. Men registrene er ikke alltid ajourført til enhver tid. Det er derfor nødvendig med andre forholdsregler. Den skattepliktige selv er pålagt å bidra til at skatteplikten blir brakt på det rene til det riktige tidspunktet. Dessuten har huseiere, bestyrere av eiendommer og forretninger o.a. plikt til å gi opplysninger som kan være av betydning for å avgjøre hvem som er skattepliktige.

De viktigste oppgavene som de skattepliktige skal gi om sine egne inntekts- og formuesforhold, er selvangivelser, spesifikasjoner av gjeldsposter o.l., regnskaper og næringsoppgaver.

De aller fleste skattepliktige er pålagt å sende inn selvangivelse. Det gjelder alle ikke-personlige skattepliktige og bo, alle skattepliktige som er pålagt å føre regnskap, og alle andre som har en inntekt eller formue over bestemte grenser. Inntektsgrensene er forskjellige i byene og i landdistriktene. Hvis en skattepliktig i byene har hatt over 2 000 kroner i inntekt ved noen av de 3 siste likningene, skal han sende inn selvangivelse. Bystyret kan senke denne grensen, eller under forutsetning av fylkesskattestyrets godkjenning heve grensen til 4 000 kroner. De tilsvarende inntektsgrensene i landdistriktene er henholdsvis 1 500 kroner og 3 000 kroner. Skattepliktige som pr. 1. januar har en bruttoformue på 10 000 kroner, er selvangivelsespliktige uansett hvor de bor.

Skatteloven setter visse minimumskrav til hvilke opplysninger selvangivelsesskjemaet skal inneholde. Men ellers står departementet fritt i spørsmålet om å utvide spesifikasjonen på skjemaet. For tiden brukes et forholdsvis detaljert skjema for personlige skattytere, mens det på skjema for selvkapene blir gitt mer summariske opplysninger.

Selvangivelsene blir arkivert i 10 år. En sammenlikning av selvangivelsene år om annet er et sentralt ledd i kontrollen. Spesielt kan bevegelsen i formuen gi viktige opplysninger om inntekten. Hvis likningsmyndighetene antar at det er et åpenbart misforhold mellom den oppgitte inntekten og den skattepliktiges privatforbruk, har myndighetene adgang til å kreve oppgaver over sammensetningen av forbruket og opplysninger om hvordan utgiftene er dekket. Riksskattestyret har utarbeidd et eget skjema til dette formål.

Når det i selvangivelsen blir gjort krav på fradrag for gjeld eller gjeldsrenter, skal det oppgis nøyaktig navn og adresse på fordringshaverne hvis det enkelte krav overstiger 1 000 kroner. På samme måte skal navnene på skyldnere spesifiseres når utestående fordringer eller inntekt av fordringer er oppført på selvangivelsen. Med slike spesifikasjoner kan likningsmyndighetene kontrollere gjeldspostene ved direkte henvendelse til de oppgitte kreditorer, eller ved å sammenlikne selvangivelsene for debitorer og kreditorer. Disse bestemmelser omfatter ikke regnskapspliktige, hvis ikke Riksskattestyret bestemmer noe annet. For øvrig kan Riksskattestyret fritta også andre fra denne oppgaveplikten.

Selvangivelsen til næringsdrivende gir bare opplysninger om nettoinntekten av næringen. Til bruk ved ansettelsen av næringsinntekten skal derfor alle næringsdrivende sammen med selvangivelsen sende inn årsoppgjør og utskrifter av de konti som bestemmer bruttoinntekten. Regnskapspliktige næringsdrivende skal sende inn en statusoppstilling, taps- og vinningskonto, vare- eller tilvirkningskonto og dessuten en del spesialopplysninger, f.eks. om varelager og avskrivninger.

Skatteloven gir ingen bestemmelser om hvilke skattepliktige som skal føre regnskap. Dette finner en i forskjellige spesiallover. Men etter lovendringen av 1950 har Riksskattestyret adgang til å pålegge også andre næringsdrivende rengskapsplikt av hensyn til likningen.

Ethvert forsøk på å standardisere regnskapsoppgavene vil være vanskelig, fordi det nyttes en så uensartet regnskapspraksis i de forskjellige bedrifter. Det foreligger for tiden ingen generell regnskapslovgivning her i landet. Bedriftene står fullstendig fritt ved opplegget av et regnskap, bortsett fra en del minimumskrav som er satt til bokføringen i spesiallover. For å bøte på dette forhold ble det ved endringene av skattelovene i 1950 gitt adgang for Kongen til å fastsette nærmere forskrifter for regnskapsføringen.

Ved å sammenlikne regnskapsoppgaver fra ulike bedrifter i samme bransje får myndighetene midler til å beregne normtall og danne seg et bilde av fortjenestemulighetene innen bransjen og annet som kan ha veiledende betydning ved likningen.

Skal en slik sammenlikning bli effektiv som kontrollmiddel, må de oppgaver som sendes inn fra ulike bedrifter, være direkte sammenliknbare. Riks-

skattestyret har derfor utarbeidd et standardskjema til bruk for regnskapspliktige.

Hvis myndighetene finner det hensiktsmessig, kan de kreve adgang til regnskapsbøker og bilag, og om nødvendig kontrollere anlegg eller varelager i bedriften. Skattyteren har plikt til å yte den nødvendige bistand ved slike regnskapsundersøkelser. Som en ytterligere kontroll med regnskapene kan departementet pålegge bedriftene å ha revisor, hvis årsomsetningen er 300 000 kroner eller mer, eller når samlet utbetalt lønn i året er 75 000 kroner eller mer. Revisor er delvis ansvarlig for at regnskapene er riktig ført.

Skattepliktige som ikke er pålagt å føre regnskap, skal sende inn en eller annen form for årsoppgjør. Riksskattestyret har fastsatt spesialskjemaer til bruk i slike tilfelle.

Det området hvor kontrolltiltakene er blitt sterkest utbygd i den senere tid, gjelder oppgavene som tredje person skal eller kan pålegges å gi om en navngitt skattepliktig. Den bestemmelse som har størst betydning i denne sammenheng, er arbeidsgiverens plikt til å sende inn lønnsoppgaver. Lønnsoppgaven skal omfatte lønninger, pensjoner, provisjoner, honorarer, vederlag for teknisk, juridisk eller regnskapsmessig bistand osv. Hvis summen av utbetalingene i løpet av året er 100 kroner eller mindre, er det ikke nødvendig å sende inn oppgave. Bedriftene skal føre egne konti for beløp som skal innberettes. Fradrag i den skattepliktige inntekten for slike utgifter er betinget av at oppgavene blir sendt inn.

Som ledd i kontrollen av økonomiske transaksjoner mellom næringsdrivende har myndighetene adgang til å kreve oppgaver over varer og tjenester som er solgt eller kjøpt av andre navngitte næringsdrivende. En slakter må f.eks. når likningsmyndighetene krever det, gi opplysninger om leveranser fra navngitte jordbrukere. Denne oppgaveplikten gjelder også organisasjoner som ikke er skattepliktige. Myndighetene kan også ved bokettersyn kontrollere de forretningsmessige transaksjoner mellom næringsdrivende.

Banker og andre institusjoner eller personer som har penger i forvaltning for andre, skal på forlangende gi opplysninger om innstående midler og avkastning for navngitte skattytere. Mens de lokale likningsmyndigheter bare kan kreve opplysninger om bestemte navngitte personer, kan Riksskattestyret forlange opplysninger mer generelt. Overfor bankene blir det i praksis ordnet slik at Riksskattestyret hvert år gir pålegg om at det skal gis oppgaver over innskott og liknende som tilhører personer hvis etternavn begynner med nærmere angitte bokstaver.

Forsikringsselskaper og liknende skal hvert år uoppfordret gi en rekke oppgaver, bl.a. over utbetalte erstatnings- og pensjonsbeløp. På forlangende av Riksskattestyret plikter livrente- og livsforsikringsselskaper å gi oppgaver over alle innbetalte premiebeløp som overstiger visse minstegrenser.

Riksskattestyret kan kreve opplysninger om premiebeløp innbetalt av navngitte skattepliktige o.l.

Aksjeselskapene skal hvert år sende inn en fortegnelse over aksjonærene og utbytte utbetalt til de enkelte aksjonærer. For øvrig kan nevnes at det gjelder en del bestemmelser om oppgaveplikt i forbindelse med innløsning av ihendehaverobligasjoner.

En egen paragraf i skatteloven behandler den oppgaveplikten som offentlige myndigheter og tjenestemenn har. Stort sett gjelder de samme regler som ovenfor også når det offentlige er den ene parten i en økonomisk transaksjon. Det er i tillegg utformet en generell regel om at offentlige myndigheter på forlangende skal gi alle opplysninger som de måtte sitte inne med. Den eneste begrensning ligger i at enkelte institusjoner og tjenestemenn i andre lover er pålagt taushetsplikt, noe som også gjelder overfor likningsmyndighetene. Statistisk Sentralbyrå har f.eks. verken plikt eller lov til å gi likningsmyndighetene opplysninger om enkelte bedrifter og vil ikke under noen omstendighet gjøre dette. Det er en viktig forutsetning for å få et brukbart grunnmateriale for statistiske arbeider at oppgavegiverne kan kjenne seg absolutt trygge for at oppgaver som de gir i statistisk øyemed, ikke blir brukt til skade for dem.

Likningsmyndighetene i de forskjellige kommuner har et utstrakt samarbeid som til dels er påbudt i skattelovene. Gjensidig samarbeid finner også sted mellom offentlige organer som har med ulike skatteformer å gjøre. Det er f.eks. vanlig at det sendes rapport til likningsvesenet om bokettersyn som er foretatt i sammenheng med omsetningsavgiften.

Skiftedommere og testamentfullbyrdere har oppgaveplikt ved arvesaker. De skal gi oppgave over de enkelte arvelodder når de overstiger 1 000 kroner eller representerer en inntekt på minst 50 kroner pr. år, og over boets eiendom og gjeld når nettoformuen utgjør minst 5 000 kroner. Videre kan sykekassene oppgi honorarer til leger og tannleger; offentlige banker er pliktige til å gi opplysninger om lån og takster osv.

Kontrollen med skattepliktige som har forretningsmessig samkvem med utlandet, er vanskelig, da myndighetene selvfølgelig ikke kan kreve å få foreta undersøkelser hos utenlandske forbindelser. En viss kontroll blir øvd ved samarbeid mellom likningsmyndighetene, valutakontrollen og tollvesenet. Dessuten har en til dels et internasjonalt samarbeid på dette område, idet skatteloven åpner adgang til å slutte avtaler med andre land om gjensidig bistand i skattesaker.

Når likningsmyndighetene har grunn til å tro at de gitte oppgaver ikke er riktige, eller når det er gitt utilstrekkelige oppgaver, kan inntekten bli ansatt skjønnsmessig. Det er f.eks. alminnelig at skjønnsmessig likning blir

foretatt av likningsmyndighetene når en skattepliktig har unnlatt å sende inn selvangivelse.

3. Straffetiltak.

Samtidig med at oppgaveplikten etter hvert er blitt utvidet, er straffebestemmelsene for å unnlate å sende inn oppgaver eller gi uriktige oppgaver blitt strengere.

For skattepliktige som ikke har sendt inn selvangivelse, må likningsnemnda som vi nettopp nevnte, ansette inntekt og formue etter skjønn. Hvis den skattepliktige etter loven er pålagt å sende inn selvangivelse, får det også andre konsekvenser. Når inntekten i det foregående år var minst kroner 4 000, skal vanligvis inntekten og formuen fra foregående år skjønnsmessig heves med minst 10 pst. Ved gjentakelser skal ansettelsene forhøyes med minst det dobbelte av høyningen foregående år. Unnlatelsen av å sende inn selvangivelse medfører også tap av klageretten. Denne straffeformen blir også anvendt i andre tilfelle. Skattytere som i kalenderåret har hatt minst kroner 4 000 i nettoinntekt, og som bevisst eller av grov uaktsomhet unnlater å sende inn selvangivelse med påbudte vedlegg, straffes med bøter. På samme måte straffes skattepliktige som unnlater å sende inn andre oppgaver som de blir pålagt å sende inn om sine egne inntekts- og formuesforhold, eller som ikke innretter sine notater eller regnskap på en slik måte at oppgavene kan gis.

Hvis noen i selvangivelsen eller i andre skriftlige eller muntlige oppgaver uaktsomt gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan føre til ilikning av for lav skatt, kan den skattepliktige risikere å måtte betale tilleggs-skatt med inntil 50 prosent av den skatten som skulle ha falt på de beløp som er holdt utenfor. Selv om skattyteren uoppfordret retter de opplysninger han har gitt tidligere, kan tilleggs-skatt utliknes med 50 prosent. Ved grov uaktsomhet kan satsen for tilleggs-skatt heves til 100 prosent.

Bevisste forsøk på å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger kan straffes med bøter eller fengsel inntil 2 år, ved gjentak 3 år. Når handlingen er grov uaktsomhet, f.eks. av en funksjonær i en bedrift, er straffen bøter.

Når personer eller selskaper ikke sender inn lønnsoppgaver eller andre oppgaver som de plikter å gi om andre navngitte skattepliktige, kan Riksskattestyret ilegge en daglig løpende mulkt.

De personer, f.eks. revisorer og sakførere, som har det som et ledd i sin næring å hjelpe andre med oppstillingen av selvangivelser, regnskap o.l., er personlig ansvarlig for riktigheten av oppgavene. De kan for hjelp til skatte-svik straffes med bøter eller fengsel inntil 3 år. Andre personer straffes for tilsvarende brudd med bøter eller fengsel inntil 6 måneder.

Adgangen til å pålegge straffeskatt har vært brukt i en viss utstrekning, mens andre straffeformer blir praktisert meget moderat.

Kapittel 12. Avgifter på arv og gaver.

Arveavgift kan en tenke seg beregnet enten av den totale arven eller av de enkelte arvelodder. Teknisk vil en avgift på totalarven lett kunne gjennomføres enten ved å la boet være ansvarlig for avgiften eller ved å la arvingene være solidarisk ansvarlige. Staten ville gjennom en slik avgift komme inn med krav om en bestemt andel av arven på linje med de øvrige arvinger. Men et avgiftsbeløp beregnet av totalarven kan bare delvis graderes etter arvingens familierettslige stilling overfor arvelateren og inntekts- og formuesforholdene til den enkelte arvingen. Da det særlig er disse to prinsipper, hensynet til slektskapsforholdet og hensynet til arvingens økonomiske stilling, som preger det norske synet på arvespørsmålet, er det naturlig at arvelodden danner grunnlaget for beregningen av skatten.

Den private arveretten begrunnes i stor utstrekning med ideologiske og følelsmessige argumenter. Samtidig blir den forsvart som økonomisk rasjonell, fordi vissheten om at formuen går over til personer som avdøde har særlig omsorg for, vil virke stimulerende på den økonomiske aktivitet i samfunnet. I arvelovgivningene er dette forhold ivare tatt ved regler om slektens arverett og en begrenset testasjonsrett. Etter hvert som synet på slektsbåndet har endret seg, har myndighetene kuttet bort fjernere slektsledd fra arveretten. Det er tilsvarende synspunkter som ligger til grunn når avgifts-satsenes størrelse varierer med slektskapsforholdet.

Et annet grunnleggende prinsipp i vår arvebeskatning er at skattebeløpet skal være avhengig av mottakerens økonomiske stilling. Gjennom progressive skatteskalaer er avgiftens relative andel av arvelotten gjort avhengig av arvelottens størrelse. Videre har det etter krigen vært en tilleggsavgift som tok hensyn til arvingens formuesstilling før han mottok arven. Også denne skatteskalaen var progressiv. Denne særavgiften ble opphevet i 1967, samtidig ble den ordinære avgiften for enkelte grupper gjort mer progressiv.

De viktigste bestemmelser om avgiften finnes i lov av 19. juni 1964. Avgiften skal pålegges alle formuesoverføringer ved arv. Grunnlaget er arve-midlenes antatte salgsværdi med fradrag for gjeld og kostnader ved oppgjøret. Selve avgiftsbeløpet er ikke fradragsberettiget. Hvis arvingen er under 19 år, blir det gitt et særskilt fradrag på kr. 5 000 for hvert år som mangler på at han er fylt 19 år.

Arven består ikke alltid i en direkte formuesoverføring. Arvingen kan f.eks. bli tilgodesett på den måten at han for en angitt tid skal kunne nyte avkastningen av en bestemt formue. Loven gir detaljerte regler for hvordan avgiftsgrunnlaget skal kapitaliseres i slike tilfelle.

Hvis rettigheter eller inntekter er begrenset til arvingens levetid, vil ka-

pitaliseringen være avhengig av personens alder. Beregningene av avgiftsgrunnlaget foregår etter en skala som er tatt inn i loven.

For at arvelateren ikke på forhånd skal disponere formuen på en slik måte at avgift unngås, er det tatt inn bestemmelser om at gaver skal pålegges avgift. Først og fremst er det avgiftsplikt på gaver til personer som er arveberettiget etter loven. Det blir også pålagt avgift på gaver til andre personer når gaven ytes i løpet av de siste seks månedene før giverens død. Det samme gjelder gaver som ytes i løpet av de siste fem år når mottakeren er betenkt i giverens testamente ved dødsfallet.

Loven tar ikke sikte på å skattlegge gaver som kan anses rimelige etter vanlig skikk og bruk. Den fritar f.eks. gaver til utdanningsformål.

Mens reglene om beregningsgrunnlaget er fastsatt ved lov, blir satsene vedtatt årlig av Stortinget. For alle avgiftspliktige er satsene progressive med størrelsen av arven/gaven. Progresjonen i avgiftssatsene og nivået er gjort avhengig av slektskapsforholdet mellom arving og arvelater eller mottaker og giver. Vedtaket skiller mellom:

- a. Arv/gave som tilfaller barn eller foreldre av arvelateren/giveren.
- b. Arv/gave som tilfaller slektninger av arvelaterens/giverens barn i rett nedadstigende linje, arvelaterens/giverens svigerbarn, søsken og søskens barn.
- c. Arv/gave som tilfaller andre.

Tabellen nedenfor gir en oversikt over hvilke satser som blir brukt (1967) ved de forskjellige alternativer:

	Kr.	a. Pst.	b. Pst.	c. Pst.
Av arvelottens/gavens første	5 000	0	0	0
» » neste	5 000	0	0	15
» » »	10 000	6	8	15
» » »	20 000	8	10	20
» » »	60 000	12	15	30
» » »	100 000	20	25	40
» » »	100 000	30	35	50
» » »	100 000	30	40	60
Av overskytende beløp (over 400 000 kr.)..		35	50	60

Det er innført en spesiell beregningsteknikk ved gaver for å hindre at den avgiftspliktige skal unngå progresjonen. Hver gang skattyteren mottar en gave, blir skatten beregnet av det samlede gavebeløp fra samme giver. Skattyteren får fradrag for et beløp som tilsvarer skatten av tidligere gaver beregnet etter gjeldende satser.

For å unngå dobbeltskattlegging gjelder det særregler for fast eiendom som ikke ligger i Norge. Disse eiendommer er fritatt for arveavgift, når det betales avgift i det landet hvor eiendommen ligger.

Del III. Avgiftene

Kapittel 13. Oppbyggingen av avgiftssystemet.

1. Avgiftstekniske problemer.

S k a t t e s u b j e k t e t. Storparten av avgiftene blir krevd inn på produsentleddet eller et av omsetningsleddene. I de fleste tilfellene ville det være teknisk ugjennomførlig å la forbrukerne være ansvarlige for innbetalingen. Dette er likevel gjennomført for enkelte driftsmidler og varige konsumgoder, f.eks. motorvognskatten, eiendomsskatten og hundeavgift.

Spørsmålet om hvor på veien fra produsent til forbruker avgiftene bør kreves inn, har vært oppe til drøfting gjentatte ganger, særlig i samband med den alminnelige omsetningsavgiften. Problemet er enklere for særavgiftene. Løsningen kan der i større grad avpasses etter de spesielle produksjons- og omsetningsforholdene i vedkommende bransje.

I praksis kan det være aktuelt med følgende tre alternativer eller kombinasjoner av disse:

- (i) produsent- eller importleddet
- (ii) nest siste ledd (salg til detaljist)
- (iii) detaljleddet (salg til forbruker).

Den viktigste fordelene ved å legge avgiftene på et tidlig ledd i omsetningen er at tallet på dem som skal innbetale avgiften i regelen blir mindre. Dette letter innfordringen og gjør kontrollmulighetene større. Denne fordelene gjelder særlig for engrosleddet. Fordelen ved innkreving på produsentleddet kan for enkelte avgifter være mer tvilsom, fordi flere bransjer har mange småprodusenter.

Det innvendes at en avgift på et tidligere ledd fører til sterkere prisvirkning overfor forbrukeren, forutsatt at avgiften skal innbringe samme beløp. Til støtte for denne påstanden argumenteres det med at det er vanlig praksis for bedriftene å regne med prosentvis avanse. Avansen vil på denne måten også bli beregnet av avgiften. Et annet argument er at ordningen virker kostnadsøkende. Det er alminnelig at grossistene eller produsentene til dels finansierer detaljistenes varekjøp ved kreditt. Et avgiftspålegg på engros- eller produsentleddet fører til at de også må gi kreditt for avgiften. For delvis å bøte på dette forhold er det vanlig at produsentbedriftene får tidsbegrenset kreditt for de avgifter som innfordres ved salg av stempel-

merker, f.eks. tobakksavgiften og sjokoladeavgiften. En annen kostnadsfaktor er at detaljistene også må betale avgift av svinn på lageret. Ved en kritisk vurdering av de innvendinger som her er nevnt, må en huske på at prisen på en vare avhenger av mange forhold. Hvilken vekt en skal legge på innvendingene, avhenger av hele prismekanismen.

En annen innvending mot avgift på produsent- eller engrosleddet er at det er vanskeligere å gi entydig definisjon av de priser som skal ligge til grunn ved avgiftsberegningen. På tidligere ledd i omsetningen blir det i større utstrekning nyttet uensartede rabatt- og bonussystemer. Problemet med cif.- og fob.-leveringer kommer også inn.

I Norge har myndighetene valgt å legge den alminnelige omsetningsavgiften på detaljistleddet. De fleste særavgiftene på varer er derimot lagt på produsentleddet.

S k a t t e o b j e k t. Ved utformingen av lover og avgiftsvedtak er en hensiktsmessig definisjon av skatteobjektet et av de sentrale spørsmål. Ofte vil det være en fordel med en negativ avgrensning av avgiftsplikten istedenfor positivt å nevne alle varene eller tjenestene det skal beregnes avgift av. Det blir som regel tatt utgangspunkt i en vid generell definisjon av hvilke skatteobjekter som er avgiftspliktige. Ved tilleggsregler spesifiseres de varer eller tjenester som av ulike grunner blir fritatt for avgift. I vedtaket om den alminnelige omsetningsavgiften blir denne teknikken brukt for å få fram at avgiften skal betales på siste omsetningsledd. Vedtaket slår fast at alt varesalg er avgiftspliktig, men fritar generelt varesalg til næringsdrivende som omsetter varer av samme slag. Denne metoden går for øvrig igjen i de fleste reglene om avgiftsordninger. Årsavgift på personbiler skal etter loven pålegges alle personbiler, men loven fritar drosjebiler, rutebiler etc. Hvilke varer og tjenester som på denne måten blir fritatt for avgift, bestemmes (bl.a.) ut fra stortingsflertallets mening om den skattepolitiske målsettingen med avgiften.

De refusjonsordninger som er gjennomført på enkelte områder, er også grunnlagt med ønsket om å fritta visse varer for avgift. Den alminnelige omsetningsavgiften blir refundert ved en del vareleveringer til boligbygg, tollene blir tilbakebetalt ved reeksport av importerte varer osv. Refusjonsordninger fører til dobbelt arbeid. De blir derfor bare nyttet i tilfelle hvor det er kontrollteknisk vanskelig å fritta en vare for avgift. Særlig vil dette være tilfelle for varer som kan brukes til flere formål, mens myndighetene ønsker å tilgodese et bestemt formål. Noen ganger kan det være mulig gjennom en teknisk eller kjemisk prosess å gjøre varen uskikket til ett formål, mens den fortsatt er brukbar til andre. Dette er blant annet utnyttet i forbindelse med brennevinsavgiftene. Sprit til teknisk bruk som er gjort uskikket til drikkebrennevin, er fritatt for avgift.

I denne sammenheng kan også subsidiene nevnes, selv om motiveringene for disse går mye lengre enn til å oppheve virkningen av eventuelle avgifter. Av hensyn til kontrollen kan det være nødvendig å pålegge avgifter på en vare som blir subsidiert. I det norske skattesystemet har dette forholdet vært særlig aktuelt i forbindelse med den alminnelige omsetningsavgift. En stor del av de subsidierte varene (mjølk og mjølkeprodukter, brød og mjølkeprodukter etc.) omsettes gjennom detaljforretninger som forhandler ulike varer (kolonialforretning, landhandleri etc.). En effektiv kontroll med omsetningsavgiften i disse forretninger forutsetter at ikke for store deler av omsetningen er avgiftsfri. Denne ulempen unngår en ved å legge avgiften på detaljleddet, mens en på et tidligere omsetnings- eller produsentledd gir tilskott enten på ferdigvaren eller på råstoffet. Det er på den andre siden klart at denne kombinerte avgifts- og subsidieordningen administrativt fører til mye dobbelt arbeid. Spørsmålet om en omlegging har derfor stadig vært framme i debatten.

Det kan være avgjørende for valget av skatteteknikk om det lar seg gjøre å ta hensyn til de forskjellige kvaliteter av en vare ved definisjonen av skatteobjekt. Ofte vil det kunne fastslås forskjellige objektive tekniske kriterier som skiller de ulike kvaliteter fra hverandre, selv om de i omsetningen går under samme navn (forskjellige typer av biler). Men de ulike kvalitetsgrupper av en slik vare vil ofte være så sammenbundet i produksjon og omsetning at det av kontrolltekniske grunner er vanskelig å gradere avgiftene. Kvalitetsforskjellene vil i stor utstrekning slå ut i prisene, enten det skyldes en teknisk bedre kvalitet eller bruk av mer luksuriøst råstoff og utstyr. Dette er en av grunnene til at avgiftssatsene for en del av varene er gjort avhengig av prisen. En del av avgiftene på motorvogner er dels avhengige av verdi og dels andre kvalitetskjennetegn. Vedtaket om tobakksavgift inndeler tobakksvarene i forskjellige typer etter varens luksusmessige karakter (røyketobakk, sigaretter, sigarer etc.).

Men selv om en på denne måten til en viss grad kan ta hensyn til kvaliteten, er likevel mulighetene for å få progresjon inn i systemet begrenset på denne veien. Varene som kommer på tale i denne sammenheng, er som regel så sterkt beslektet i forbruket, at avgiftssatsene må være noenlunde de samme for alle kvaliteter — i motsatt fall vil forbruket forskyves over på de mindre skattlagte varekvalitetene.

Beregningsgrunnlag og sats er. Beregningsgrunnlaget kan være produsert, omsatt eller forbrukt mengde av den avgiftsbelagte varen, verdien av varen fra produsent, eller verdien på et av omsetningsleddene. Avgiftssatsen fastsettes enten til et fast krone- og ørebeløp pr. mengdeenhet (stykk-, vekt- eller volumsats) eller til en fast prosent av varens verdi.

Bruk av mengdeavgifter vil som oftest medføre skattetekniske fordeler.

For bedriftene er slike avgifter enkle å kalkulere med. For kontrollmyndighetene vil det ofte være enklere å fastslå mengden av de leverte varene enn verdien, fordi et riktig verdianslag forutsetter detaljert varekunnskap. Men mengdegrunnlaget begrenser på den andre siden mulighetene for å gradere avgiften etter varens kvalitet. Bruken av prisen som kvalitetskriterium er nevnt tidligere. Skulle en oppnå samme effekt med en mengdeavgift, ville det forutsette en detaljert vareklassifisering og mange avgiftssatser. De mer generelle avgifter som innbetales av detaljforretninger som omsetter mange ulike vareslag, må baseres på opplysninger fra regnskapene. Det er derfor nødvendig at verdien legges til grunn. (Den alminnelige omsetningsavgiften, apotekeravgiften etc.)

Når avgiften er basert på verdien, vil statens inntekter automatisk øke ved prisstigning. Avgiftssatsene trenger derfor ikke av fiskale hensyn å justeres i samme grad som mengdesatsen, selv om utgiftene på de offentlige budsjetter øker som følge av prisstigningen. Men samtidig kan avgiften aksentuere en prisstigning som ofte vil være lite ønskelig. Det kan derfor bli nødvendig å sette ned satsene av den grunn.

I det norske avgiftssystem blir snart verdi og snart mengde nyttet som beregningsgrunnlag. Valget av framgangsmåte er påvirket av hvilke metoder som beregningsmessig og kontrollteknisk er mest fordelaktig i det enkelte tilfelle.

M e r v e r d i s y s t e m e t. I de siste par årene har en avgiftsordning basert på merverdisystemet vært sterkt framme i debatten. En omlegging til merverdisystemet blir drøftet i forbindelse med den generelle omsetningsavgiften. Etter merverdisystemet skal omsetningsavgiften innkreves på alle omsetnings- og produksjonsledd. Avgiftsgrunnlaget skal være den merverdi eller den verditilvekst (bearbeidingsverdien) som varen eller tjenesten tilføres på det enkelte produksjons- eller omsetningsledd. Under de ordninger som har vært diskutert vil avgiften bli beregnet av det samlede salget på hvert omsetningsledd, mens bedriften ved skatteinnbetalingen vil få fradrag for avgifter betalt på tidligere ledd. Det kan reises viktige administrative og kontrollmessige innvendinger mot merverdisystemet fordi det i en slik flerleddsavgift nødvendigvis må bli mange skattebetalere. Videre oppstår det problemer når avgiftspliktig salg er mindre enn avgiftspliktig kjøp, f.eks. i eksportbedrifter når eksporten er fritatt for avgift. Det er her nødvendig med refusjonsordninger hvis en ikke ønsker å belaste eksporten med avgiften fra tidligere ledd. Men merverdisystemet kan også by på administrative fordeler sammenholdt med en avgift på detaljistleddet. Ordningen vil føre til at avgift på et tidligere ledd vil være fradragsberettiget på neste ledd, slik at kjøper og selger kan ha motstridende interesser i et eventuelt forsøk på å unngå skatt. Det er dessuten grunn til å tro at en større andel av omset-

ningsavgiften enn under det nåværende system vil falle på store bedrifter med relativt godt utbygd regnskapssystem. Under det nåværende system må selgeren vurdere om kjøperen har krav på å få sine varer avgiftsfritt. Under merverdisystemet vil han kunne beregne avgift av hele salget, mens spørsmålet om det skal gis fradrag vil oppstå i forbindelse med skatteinnbetalingen hos kjøperen.

Som et ledd i skatteharmoniseringen har landene innen Fellesmarkedet i prinsippet gått inn for merverdisystemet. Bakgrunnen for dette valget er særlig et ønske om å unngå avgift på investeringer og andre driftskostnader. Dette lar seg lettest ordne under et merverdisystem.

2. Administrasjonen av avgiftssystemet.

Ved utlikning, beregning, kontroll og innkreving av avgiftene nytter staten i mange tilfelle de samme organer som ved inntekts- og formuesskattene. De kommunale myndighetene har imidlertid ikke direkte med avgiftene til staten å gjøre.

Den alminnelige omsetningsavgiften blir på samme måte som inntekts- og formuesskattene administrert av Finansdepartementet, Direktøren for skattevesenet og hans institusjon, skatteinspektørene og skattefogdene.

Andre avgiftsordninger blir administrert av forskjellige kontorer i Finansdepartementet eller av institusjoner som sorterer under Finansdepartementet. Av slike institusjoner som står for beregning, innkreving og kontroll av skatter og avgifter, kan nevnes Tolldirektoratet, Avgiftsdirektoratet og Stempelpapirforvalteren. Avgiftene på vin og brennevin blir krevd opp av A/S Vinmonopolet. For en rekke mer spesielle avgifts- og gebyrordninger står andre departementer og offentlige eller halvoffentlige institusjoner som øverste utførende organ.

Kapittel 14. Tollen.

Betegnelsen toll har til dels vært brukt for alle avgifter som har vært pålagt handelstransaksjoner med utlandet. I noe eldre tid var det heller ikke uvanlig å oppkreve toll ved innenlandske varetransaksjoner, f.eks. ved innføring av varer til en bestemt by (byttoll). I forrige århundre forekom det i vårt land ved siden av tollene på innførsel også utførsels- og transittoll etc. Utførselstollen har etter hvert falt bort. Betegnelsen toll er her forbeholdt de importavgifter som kommer inn under Stortingsvedtaket om tolltariffen.

Tollen blir pålagt importvarer og innbetales av importøren. Avgiften kan

fastsettes enten til et fast krone- og ørebeløp pr. mengdeenhet (vekt toll) eller som en fast prosent av varens verdi (verditoll). Ved alle de større tollrevisjonene har spørsmålet om vekt toll eller verditoll vært oppe til drøfting.

Fordelen ved vekt toll er vesentlig av teknisk karakter. Beregningsgrunnlaget er lett å fastsette, selv om tollfunksjonæren bare har begrenset varekunnskap. Men vekt tollprinsippet begrenser mulighetene for å gradere satsene etter varens art, kvalitet og luksusmessige karakter. For å bøte på denne ulempen kan det gjennomføres en detaljert klassifisering av varene og mange ulike tollsats. Vekt toll holdes konstant, selv om vareprisene svinger. Ved stigende prisnivå vil den evnen vekt toll har til å beskytte mot konkurranse utenfra, bli redusert. Å opprettholde beskyttelsen ved å heve satsene tilsvarende er ikke alltid mulig, bl.a. fordi avtaler om tollbindinger kan være til hinder for det.

Ved å nytte verditollprinsippet unngår en disse ulempene. Verdien av varene vil være avhengig av bl.a. bearbeidingsgraden, kvaliteten og varens luksusmessige karakter. Av denne grunn vil det være mulig å få en gradering inn i systemet uten å gå til en sterk klassifisering etter vareslag. Verditoll tilpasser seg dessuten automatisk svingninger i vareprisene, selv om tollsatsene holdes konstante. På den annen side vil beregningsgrunnlaget bli vanskeligere å fastslå. Systemet forutsetter at tollfunksjonærene har inngående varekunnskap, i motsatt fall kan de bli nødt til å godta importørenes verdiangivelse, og kontrollen vil bli vanskelig.

Tollen inngår som et ledd i den innenlandske finanspolitikk. Men samtidig er den et sentralt virkemiddel i den internasjonale handelspolitikk. Denne dobbeltstilling preger utformingen av tollsystemet. Den klassiske formålsinndeling av tollavgiftene er inndelingen i vernetoll og fiskaltoll.

Vernetollen har til formål å svekke importvarenes konkurranseevne overfor tilsvarende innenlandske produkter. Importøren må regne med toll som en kostnad i tillegg til importprisen; det vil derfor være mulig for en innenlandsk produsent å ta opp konkurransen, selv om produksjonskostnadene for vedkommende vare er høyere i Norge enn i utlandet. De momenter som ligger til grunn for kravene om tollbeskyttelse, kan summeres opp i enkelte hovedpunkter:

- (i) Utbyggingen av en teknisk tilbakeliggende bransje kan lettere foregå bak en tollmur.
- (ii) Det kan være ønskelig å mildne økonomiske og sosiale tilpasningsvansker i en allerede bestående næring, bransje eller bedrift som blir utsatt for sterk konkurranse utenfra.
- (iii) Mulighetene for framtidige hindringer i verdenshandelen (f.eks. krig) kan gjøre det nødvendig å opprettholde eller utbygge produksjon som under normale forhold er ulønnsom.

- (iv) Hensynet til landets økonomiske uavhengighet. Bakgrunnen kan være en mer følelsesbetont nasjonalistisk tankegang, eller mer reelle vurderinger om landets sårbarhet mot maktpolitiske tiltak utenfra.
- (v) Tollen kan i enkelte tilfelle nyttes som et virkemiddel i en aktiv selssetningspolitikk.

Betegnelsen fiskaltoll blir brukt om tollavgifter som har til hovedformål å være inntektskilde for staten. Motiveringen som ligger til grunn for valget av varer og tollsatser, blir av samme karakter som ved innføringen av særavgifter (konsumregulering, fordelingspolitiske hensyn osv.).

I praksis er det ikke mulig å trekke et skarpt skille mellom fiskaltollen og vernetollen. Det er sannsynlig at også fiskaltollen i større eller mindre grad påvirker sammensetningen av den innenlandske produksjon, enten direkte ved at det blir tatt opp produksjon av den tollbelagte vare eller indirekte ved at den fiskale tollen beskytter varer som er beslektet i produksjon eller forbruk. På den annen side vil all toll kunne ses fra den fiskale synsvinkel, hvis tollsatsene ikke er fullstendig prohibitive, slik at enhver import stanser. Synspunktet fiskaltoll kontra vernetoll blir derfor for snevert. Gjennom nivået og ved gradering av tollsatsene vil de offentlige myndigheter ikke bare påvirke størrelsen og sammensetningen av importen, men også innenlandsk produksjon og forbruk må tilpasse seg den nye situasjon som enhver endring i tollsystemet medfører.

Som virkemiddel i den internasjonale handelspolitikken må tollpolitikken vurderes i sammenheng med andre handelspolitiske tiltak, f.eks. valutakontroll, kvantitative importrestriksjoner, offentlig importmonopol og interne særavgifter. Mulighetene for å bruke andre reguleringstiltak påvirker vareutvalg og satser i tollsystemet. Opprettingen av Statens Kornforretning førte f.eks. til at toll på kornimporten ble sløyfet. Avslag på krav om tollendringer har vært begrunnet med at importen kan reguleres gjennom lisensieringen. Bensin er fritatt for toll, men er pålagt store interne særavgifter osv. Hvilke reguleringstiltak som er mest hensiktsmessige, vil være avhengig av den økonomiske og politiske situasjon.

Den tollpolitikk myndighetene kan føre, blir påvirket av internasjonale avtaler. De viktigste internasjonale avtaler som regulerer norsk tollpolitikk er «Generalavtalen om tolltariffer og handel» (GATT) og konvensjonen om «Det europeiske frihandelsforbund» (EFTA).

GATT-avtalen trådte i kraft 1. januar 1948. Etter hvert har over 60 land sluttet seg til avtalen. Hovedtanken ved denne avtalen er å sikre at prinsippet om bestvilkårsbehandling blir lagt til grunn for det mellomfolkelige varebytte. Enhver handelspolitisk fordel som innrømmes et land, enten det er tilsluttet avtalen eller ikke, skal gis alle de kontraherende parter. Det er etter avtalen ikke adgang til å drive diskriminerende tollpolitikk overfor en-

kelte land. I avtalen er det videre tatt inn bestemmelser om at importerte varer skal gis samme behandling som hjemmeproduserte varer både med hensyn til interne skatter og avgifter og med hensyn til lover og bestemmelser om innenlandsk omsetning. Avtalen tok utgangspunkt i den situasjon som forelå i de enkelte land på avtaletidspunktet; gjeldende eksterne preferanseordninger eller interne særordninger fikk stort sett fortsette.

De prinsipielle hovedreglene i Generalavtalen er ikke absolutt bindende for medlemmene. Avtalen inneholder mange viktige unntak og gir retningslinjer for gjennomføringen av handelspolitiske tiltak som avviker fra hovedprinsippene. Den viktigste hindring mot utglidning ligger i adgangen til mottiltak fra de interesserte parter. Endringer som følge av bestvilkårsklausulen vil dessuten kunne få vidtgående konsekvenser.

Selv innenfor rammen av GATT-avtalen kan eksempelvis tollpolitiske tiltak nyttes mot dumpingsalg (salg til underpris for å erobre et bestemt marked). I 1954 fikk Kongen fullmakt til å pålegge antidumpingstoll for å motvirke skader ved forsøk på dumpingsalg, eller utjamningstoll i de tilfelle hvor underprisen skyldes subsidier ved produksjonen eller eksporten av den utenlandske varen. Antidumpingstollen skal ikke være høyere enn forskjellen mellom dumpingprisen og den sammenliknbare prisen. Utjamningstollen skal motsvare subsidier som er gitt til den utenlandske varen.

Avtalen om et europeisk frihandelsforbund ble inngått i 1960. Frihandelsforbundet omfatter Danmark, England, Norge, Sveits, Sverige og Østerrike, dessuten er Finland tilsluttet på et noe løsere grunnlag. Etter denne avtalen er det foregått en trinnvis avtrapping av tollsatsene på en rekke vareområder i samhandelen mellom medlemslandene. Dette har ført til at innførelstollen på disse vareområdene ved omsetning mellom EFTA-landene er blitt helt avviklet. Viktige varegrupper er holdt utenfor denne tollavviklingen. Dette gjelder særlig varer som er importert av et EFTA-land fra et tredje land og som etter en mindre bearbeiding blir eksportert til et annet EFTA-land. Denne unntaksregelen har sin spesielle bakgrunn. Deltakerlandene i frihandelsforbundet har selv rett til å fastsette sine tollsatser overfor land som ikke er med i forbundet. Dette fører til at det lønner seg for et tredje land å eksportere til frihandelsområde via land med lave ytre tollsatser til land med høye ytre tollsatser. For å hindre slike transaksjoner stilles det i avtalen krav om at varen skal ha gjennomgått en viss bearbeiding innenfor området, før den kan komme inn under reglene om tollavtrapping. En annen viktig varegruppe som ikke går inn under tollreduksjonene, er jordbruksvarer. Som en følge av EFTA-avtalen må den norske tolltariffen operere med to sett tollsatser, en generell sats og en sats overfor EFTA-land. I omtalen nedenfor behandles bare de generelle regler.

De viktigste bestemmelser om de norske tollavgifter finnes i lov om toll

av 10. juni 1966, reglementet for tolltjenesten og i tolltariffens innledende bestemmelser. Både tolltariffene og de innledende bestemmelser blir vedtatt årlig av Stortinget. Tollplikten oppstår når importvarene passerer tollgrensen. I Norge faller denne sammen med riksgrensen mot Sverige, Finland og Russland, og den alminnelige tollgrensen mot havet.

Vareeieren eller den som skal ha varen til videre forføyning, har plikt til å betale tollavgiftene. Skipsføreren har vidtgående plikter og ansvar ved fortolling av varene.

Tolltariffens innledende bestemmelser fastslår den generelle tollplikt for importerte varer som skal nyttes eller forbrukes her i landet, men fritar varer som skal nyttes til nærmere spesifiserte formål. De konkrete vareslag som er fritatt for toll, framgår av selve tariffen.

Av de viktigste generelle fritaksregler kan nevnes:

- (i) Skipsutstyr og proviant bestemt til bruk om bord.
- (ii) Varer bestemt til utenlandske tjenestemenn.
- (iii) Klær og reiseeffekter som reisende har med til eget bruk, dessuten husgeråd som personer tar hjem etter opphold i utlandet.
- (iv) Vareprøver som ikke skal være gjenstand for salg.
- (v) Hvis importerte varer blir reeksportert, blir innbetalt toll refundert.
- (vi) Innførsel av varer til Svalbard og Jan Mayen er fritatt for toll. Importerte varer som overføres dit fra Norge kan fritas for toll eller tilstås tollgodtgjørelse på samme måte som ved reeksport. På den andre siden er varer som innføres fra Svalbard tollpliktige, hvis det ikke er produkt fra virksomhet på Svalbard eller fra tilhørende farvann.
- (vii) Etter avtale med Sverige er det gitt bestemmelser om en viss tolfrihet for grenseboere.

Det norske tollsystem er dels basert på vektollprinsippet og dels på verdiprinsippet.

Når varene skal fortolles etter vekt, skal grunnlaget for beregningen av tollene være varens nettovekt (vekten av varen med emballasje — tara). For enkelte varer er taraen fastsatt i selve tolltariffen. Vanlige fradragprosenten er eksempelvis 18 pst. for fat og fustasjer, 8 pst. for blikkemballasje og 30 pst. for glass. I enkelte tilfelle blir nettovekten konstatert ved direkte veiing.

Når varene skal fortolles etter verdien, er beregningsgrunnlaget i alminnelighet vareprisen i utførselslandet med tillegg av utførselsavgifter, innpakkingsomkostninger, frakt og andre forsendelsesomkostninger inntil varene er avlastet på bestemmelsesstedet.

Tolltariffen består av en rekke varenummer. Ved hvert varenummer er det angitt tollsatsene for en bestemt vare eller for en varegruppe. Det vil føre for langt i denne oversikten å komme inn på alle de enkelte satsene.

Vi skal nøye oss med kort å omtale enkelte hovedprinsipper som er fulgt ved fastsettingen av de enkelte avgiftssatser.

Av hensyn til norsk foredlingsindustri blir råstoffer stort sett fritatt for toll eller fortollet etter lave satser, selv om de blir framstilt innenlands. Av eksempler på råstoff som er fritatt kan nevnes bomull, råjern og råmetall, uberedte skinn og huder osv. På enkelte områder er det innført toll for å beskytte norsk råstoffproduksjon, særlig innenfor jordbrukssektoren, f.eks. ull og kjøtt. Korn har det vært mulig å fritta for toll på grunn av importreguleringen gjennom Statens Kornforretning.

Skattlegging av råstoffet med henblikk på å ramme konsumet er som regel lite hensiktsmessig, selv om det kan nyttes i produksjonen av mer luksusbetonte varer. Ofte vil råstoffet danne grunnlaget for produksjonen av mange ulike varer. En gradering etter varenes art oppnås derfor lettere ved innenlandske særavgifter på disse varene.

En stor del av de viktigste hjelpestoffene er fritatt for toll, f.eks. kraftfôr, kunstgjødsel, kull, råolje og bensin.

De argumenter som er nyttet i forbindelse med råstoffene, er til en viss grad også anvendt på halvfabrikater; men både beskyttelsesmotiv og fiskale hensyn kommer sterkere i forgrunnen her. Av hensyn til tekstilindustrien er f.eks. bomullsgarn pålagt en toll på 5 pst., bomullstoffer og syntetiske stoffer fra 8,5 til 25 pst. av verdien, ullgarn 8 pst., ullstoffer fra 18 til 25 pst. Mindre bearbejdede varer av jern og metall som stangjern, plater, profiljern etc. er for en stor del fritatt for toll, men for øvrig har beskyttelseshensynet overfor norsk jern- og metallindustri vært avgjørende ved fastsettingen av tollsatsene. Tollene på halvfabrikater av edlere metaller preges også av fiskale hensyn.

De importerte ferdigvarene kan deles inn i konsumvarer og investeringsvarer. Konsumvarene blir fortollet etter sterkt graderte satser. Denne gradering er delvis gjennomført ut fra en sosialpolitisk vurderingsnorm. Av viktige konsumvarer som er fritatt for toll, kan nevnes medisiner, bøker, aviser og tidsskrifter. Hensynet til norsk produksjon har ofte gjort det nødvendig å innføre toll som går på tvers av en gradering etter varens luksuismessige karakter. Det er f.eks. relativt høye tollsatser på nødvendighetsvarer som kjøtt, mjølkeprodukter, egg, frukt og grønnsaker, konfeksjonsvarer osv. For gruppen frukt og grønnsaker blir imidlertid tollsatsene redusert i visse perioder av året.

Med hjemmel i anmerkning i tolltariffen kan Tolldepartementet tillate tollfri import av maskiner, apparater og deler derav, når det blir godtgjort at fabrikat av tilsvarende yteevne ikke blir produsert innenlands. De vanligste satser for maskiner er ellers 10 og 20 pst.

Tolltariffens innledende bestemmelser inneholder også regler om et par andre avgifter.

Opplaggelsesavgiften har til dels karakter av gebyr. Avgiften betales av varer som ligger på tollvesenets pakkhus. Varer som ligger i fem virkedager eller mindre fra lossingstidpunktet, er avgiftsfrie. For varer som ligger inntil ti virkedager, betales 1 kr. pr. kubikkmeter pr. dag. For varer som ligger i mer enn ti virkedager, er avgiftssatsen 3 kr.

Laste- og fyravgifter skal innbetales ved sjøverts innførsel av varer fra eller ved utførsel av varer til utlandet. Etter lov av 18. september 1909 skal det avsettes årlig inntil 4 mill. kr. til fordel for sjømannsstanden av det beløp som avgiften innbringer i statskassen. Ved lov av 3. desember 1948 er det fastsatt at disse midlene skal nyttes til finansiering av pensjonstrygden for sjømenn.

Avgiften er pålagt fartøyer som transporterer import- og eksportvarer. Den beregnes pr. registertonns bestuvning for de utlossede eller innlossede varene. Avgiften skal ikke beregnes av flere tonn enn fartøyets nettodrekthet.

I de fleste tilfellene er satsene kr. 0,50 pr. tonn ved innførsel og kr. 0,30 pr. tonn ved utførsel. Det er lavere satser for malm, stein osv. Bestemmelsene fritar en del varer for avgift.

Kapittel 15. Den alminnelige omsetningsavgiften.

Den alminnelige omsetningsavgiften blir utskrevet med hjemmel i lov av 19. mai 1933. Loven er en generell fullmaktslov som overlater til Kongen å trekke opp nærmere retningslinjer. Satser og beregningsgrunnlag blir fastsatt ved årlige vedtak i Stortinget. Vedtaket trekker opp de generelle retningslinjene. Utfyllende bestemmelser blir gitt av Finansdepartementet. Disse detaljbestemmelsene finner en i rundskriv fra «Direktøren for skattevesenet».

Omsetningsavgiften ble innført 1. juli 1935. I de første 5 årene ble avgiften innkrevd med 1 pst. av verdien på alle ledd i omsetningskjeden, bl.a. ut fra ønsket om å redusere tallet på mellommenn i varehandelen. Men erfaringene svarte ikke til forventningene. Forskjellige proformaordninger førte tvert imot til en del mindre ønskelige endringer i produksjons- og omsetningsforholdene. I 1940 ble ordningen lagt om. Avgiften har senere vært beregnet av omsetningsverdien på siste ledd i omsetningen. Også denne

framgangsmåten er blitt kritisert. Særlig har den vært angrepet fordi den gjør det teknisk vanskelig å gjennomføre en gradering av avgiftene, dvs. å bruke forskjellige avgiftssatser for forskjellige varer. Ordningen har derfor gjentatte ganger vært oppe til prøving. Men ulempene med avgift på et tidligere ledd har ført til at prinsippet med omsetningsavgift på detaljistleddet er blitt opprettholdt.

Omsetningsavgiften skal etter hovedregelen pålegges alt varesalg fra siste omsetningsledd. Varesalg er definert meget vidt. Foruten ordinær vareomsetning omfatter det for eksempel:

- (i) levering av varer i forbindelse med utføring av arbeid,
- (ii) levering av varer som vederlag for tjenester eller andre ytelser,
- (iii) levering av varer som produseres etter oppdrag,
- (iv) varer som tas ut til eget forbruk.

Prinsippet om avgift på siste omsetningsledd er gjennomført ved at vedtaket generelt fritar for avgift alt varesalg til næringsdrivende som i sin næringsvirksomhet omsetter varer av samme slag eller bruker varene som råstoff eller halvfabrikater i vareproduksjonen. For å lette arbeidet med kontrollen har Finansdepartementet innført en del detaljbestemmelser som avviker fra dette prinsippet. Etter disse departementale bestemmelsene blir f.eks. salg til småhandlere uten handelsbrev, salg til leger, tannleger etc. betraktet som siste ledd i omsetningen.

Forutsetningen om at avgiften skal innkreves på siste ledd, utelukker ikke at varer levert til produsent kan være avgiftspliktige. Fritatt for avgift er bare slike leveringer som direkte brukes til vareinnsats i produksjonen eller omsettes videre uten foredling. Investeringsvarer skal etter hovedregelen skattlegges selv om de leveres til en bedrift. Levering av maskiner og annet produksjonsutstyr er således avgiftspliktig. Reglene om skattleggingen av hjelpestoffer (brensel, drivstoffer, smøreolje etc.) har vært revidert flere ganger. Gjeldende hovedregel fritar med visse unntak hjelpestoffer for avgift.

Foruten de vareleveringer som er omtalt ovenfor, omfatter også avgiftsplikten visse arbeidsytelser. Bedriftene skal betale avgift av arbeid som mot vederlag blir utført på bygg og anlegg, løsøregjenstander, maskiner og annet driftsutstyr. Arbeidsytelsen er ikke fritatt selv om den utføres for egen regning. Fra tjenestesektoren kan nevnes at arbeidet innen frisør- og skjønnhetspleiefaget er avgiftspliktig.

Foran har vi gjengitt hovedreglene om avgiftsplikten. Fra disse gjelder det en rekke unntak som stort sett er grunnlagt med hvordan varene skal nyttes. En vare kan i ett tilfelle være avgiftsfri, mens den i en annen sammenheng blir skattlagt. Selv om en f.eks. ikke skal betale avgift for hjelpestoffer, skattlegges drivstoffer som nyttes til transport. Bensin til jordbruket og drivstoffer til fiskefartøyer og skip blir likevel fritatt for avgift.

Store deler av Stortingsvedtaket om avgiftene går ut på å avgrense de formål som har betydning for avgiftsplikten.

Innenfor bygg- og anleggssektoren ble det i 1955 innført en omfattende avgiftsplikt, opprinnelig som et ledd i en serie tiltak for å begrense investeringene. Av sosiale grunner ble det samtidig fastsatt unntaksregler for visse grupper bygg. Vareleveringer til og arbeidsytelser på bl.a. boligbygg, driftsbygninger i jordbruket, skoler og visse sosiale bygg er fritatt for avgift¹). Hvis byggherren ved oppføringen av slike bygg likevel har betalt avgift, skal den tilbakebetales. Byggherren har krav på refusjon når varene han har betalt avgift av, har kostet minst 1 000 kroner. Unntaksreglene og refusjonsordningene gjelder ikke for maskinelt og annet særskilt utstyr som inngår i slike bygg.

Av andre mer vidtgående unntaksregler kan nevnes at salg av varer til utlandet, Svalbard, Jan Mayen og til bruk for skip og fly i utenriksfart er fritatt for avgift. Det samme gjelder skipsbyggerienes og -reparasjonsverkstedenes vareleveringer ved bygging og vedlikehold av skip og fly.

De viktigste konsumvarene blir omsatt av detaljforretninger som markedsfører mange slags varer. Det er derfor kontrollteknisk vanskelig å fritta enkelte vareslag for avgiften. De få unntaksreglene som finnes gjelder «nødvendighetsvarer» som omsettes i bransjer med særegne omsetningsforhold, f.eks. aviser, bøker og tidsskrifter, ved og torv, vann og elektrisk kraft. Ved innføringen av andre unntaksregler har en lagt særlig vekt på at innfordringen og kontrollen vil bli uforholdsmessig kostbar. Uttak av produkter fra eget jordbruk er f.eks. fritatt for avgift. Det samme gjelder salg av fisk direkte fra fisker til forbruker, salg av brukte løsøre, gjenstander og driftsmidler når det ikke skjer gjennom mellommann.

Grunnlaget for beregningen av omsetningsavgiften er vederlaget regnet i penger på det omsetningsledd hvor avgiften innfordres. Når varer eller arbeid ytes som vederlag, eller når varer blir tatt ut til eget bruk, skal den alminnelige omsetningsverdien på siste omsetningsledd legges til grunn. Grunnlaget skal inkludere omsetningsavgiften og dessuten alle kostnader i forbindelse med salget selv om disse etter avtale skal dekkes særskilt. Visse kostnader ved avbetalingssalg kan likevel holdes utenfor. Avgiften skal beregnes av de vederlag som er mottatt i avgiftsterminen. Hvis den som betaler inn avgiften, fører et fullstendig bokholderi over hele omsetningen, kan regnskapet for terminen legges til grunn.

Ved import av avgiftspliktige varer fastsettes beregningsgrunnlaget etter de samme prinsipper som tollverdien ved verdifortolling. I grunnlaget for beregningen av omsetningsavgiften skal tollen og andre innførselsavgifter

¹ Avgiftsunntaket for slike bygg er opphevet fra 1. januar 1968. Som kompensasjon for det tidligere avgiftsunntak er det innført en spesiell støtteordning.

være inkludert. I vedtaket er avgiftssatsen fastsatt til 12 pst. av omsetningsverdien. Fordi avgiften skal inkluderes i grunnlaget, må bedriftene i priskalkylen regne med et tillegg på 13,64 pst. når selve omsetningsavgiften ikke er regnet med i kostnadsoverslaget. Av samme grunn er avgiftssatsen ved innførsel fastsatt til 13,64 pst.

Kapittel 16. Skattleggingen av motorkjøretøyer.

Det avgiftskompleks som til sammen danner skattleggingen av motorkjøretøyer, har vært endret flere ganger, og flere offentlige utvalg har i etterkrigstiden vurdert systemet med sikte på å finne fram til hensiktsmessige ordninger. Mange hensyn preger systemet.

- (i) I noen av avgiftsordningene er avgiften gradert etter motorkjøretøyetets vekt, ut fra den begrunnelse at tyngre vogner krever større offentlige utgifter til veier (kilometeravgiften).
- (ii) Den midlertidige avgiften på motorkjøretøyer ble innført i 1955 for å begrense importen. Avgiftssatsene ble hevet i 1959, da bilimporten ble frigitt.
- (iii) Skattleggingen av personbiler er dels fastlagt ut fra sosialpolitiske og fordelingspolitiske synspunkter.

Tidligere var en del av motorvognavgiftene øremerket til veitgifter. Denne øremerkingen ble opphevet i 1964, men fortsatt spiller veitgiftene en avgjørende rolle for avgiftsnivået.

De mange typer av avgifter under skattleggingen av motorkjøretøyer faller i to grupper. Noen er engangsavgifter som betales når motorkjøretøyet anskaffes. Andre knytter seg til den senere eie eller bruk av kjøretøylene.

1. Avgifter ved anskaffelse av motorkjøretøyer.

Midlertidig avgift på motorkjøretøyer skal betales ved import og/eller ved innenlandsk produksjon av alle slags motorkjøretøyer unntatt traktorer. Avgiften har hjemmel i lov om omsetningsavgift av 19. mai 1933. Ved import beregnes avgiften av tollverdien med tillegg av toll og trafikkavgift. Verdien av dekk og slanger blir holdt utenfor. Ved innenlandsk produksjon beregnes avgiften av prisen fra produsent til forbruker. For personbiler er avgiften 40 pst. av de første kr. 6 000 og 70 pst. av den resterende del av avgiftsgrunnlaget. For andre motorkjøretøyer er avgiftssatsene noe lavere.

Avgift ved registrering av biler som er bygd opp her i landet. Denne avgiften er pålagt for å hindre omgåelse av avgiften ovenfor ved at utenlandske biler tas hjem i deler og settes sammen etterpå. Avgiften er utformet slik at den skal svare til summen av toll og avgiften som oppkreves ved innførsel av tilsvarende bil.

Avgift ved overdragelse av tidligere her i landet registrerte motorkjøretøyer. Salg av brukte løsøre gjenstander er i alminnelighet fritatt for alminnelig omsetningsavgift, når salget ikke foregår gjennom en selvstendig næringsdrivende. Men med hjemmel i lov om omsetningsavgift av 19. mai 1933 ble det fra 1. januar 1956 likevel innført en spesiell avgift ved salg av brukte motorkjøretøyer. Med noen få unntak omfatter avgiften alle overdragelser av motorkjøretøyer som tidligere er registrert her i landet. De viktigste unntakene gjelder traktorer, mopeder og knallerter med slagvolum inntil 50 cm³. Avgiftssatsene varierer med motorkjøretøyets art og alder.

2. Avgifter på eie og bruk av motorkjøretøyer.

Et system av avgifter tar sikte på å ramme den årlige eie eller bruk av motorkjøretøyer. Hit hører bensinavgiften og visse særavgifter som er ulikt utformet for ulike typer av kjøretøyer.

Avgift på bensin. Retningslinjene for avgiften på bensin finnes i lov om motorvogntrafikken av 19. juni 1959. Etter hovedregelen er all import og produksjon av bensin avgiftspliktig. Men ut fra nærings- og sosialpolitiske vurderinger har Stortinget i det årlige avgiftsvedtak fritatt bensin til visse formål. I de fleste tilfellene er fritakingen avhengig av søknad fra bensinforbrukeren. Etter vedtaket er bensin nyttet til følgende formål fritatt for avgift:

1. Bensin som nyttes i fly- og jernbanetransport, dessuten ved ferjetransport når forbruket er over 1 500 liter pr. år.
2. Bensin som nyttes av motorbåter i fiske, når fiskeren har en bruttoinntekt av fiske på over kr. 1 000 pr. år. Det gjelder lempeligere regler for fiskere med alderstrygd.
3. Bensin til landbrukstraktorer og motorsager i skogbruket etter visse regler.
4. Inntil 200 liter bensin som motorvogner eller motorbåter har med fra utlandet til eget bruk.
5. Eksport av bensin i mengder på minst 400 liter.

Avgiften utgjør 65 øre pr. liter. Samme satsen gjelder for annet flytende drivstoff, bortsett fra solarolje som er fritatt for avgift.

Årsavgiften på personbiler og motorsykler har hjemmel i lov av 19. juni 1959 om avgifter vedrørende motorvogntrafikken.

Etter hovedregelen er alle registrerte biler og motorsykler bestemt for personbefordring skattepliktig. Men fra hovedregelen gjelder det visse unntak. Unntakene omfatter vesentlig motorvogner som nyttes av ervervsdrivende med offentlig bevilling til å drive personbefordring som næring (drosjer, rutebiler, osv.).

Skattevedtaket skiller mellom motorsykler og personbiler. Avgiften på motorsykler er satt til kr. 100 pr. år. For personbiler som er fortollet etter 2. februar 1959, er avgiften kr. 200 pr. år. For personbiler som er fortollet tidligere, er avgiftssatsen avhengig av bilens art og alder.

Vedtaket inneholder regler om reduksjon av avgiften når bilen eller motorsykkelen blir registrert i løpet av gjeldende budsjettår.

Vektavgiften på bensindrevne lastebiler gjelder bensindrevne lastebiler, kombinerte vogner og spesialvogner på mellom 5 og 10 tonn totalvekt. Avgiftssatsene varierer fra kr. 200 til kr. 600 årlig etter vognens vekt. Er bilen registrert i løpet av budsjettåret, blir avgiftsbeløpet redusert.

Kilometeravgift. Avgiften er pålagt registreringspliktige motorkjøretøyer som ikke nytter avgiftspliktig drivstoff og bensindrevne lastevogner over 10 tonn. Avgiftssatsene varierer med vognens vekt og art og er fastsatt til et visst beløp i øre pr. km. Kilometeravgiften er også pålagt ikke bensindrevne lastebiler som er registrert i utlandet når vognens totalvekt er over 5 tonn.

Vektavgiften på ikke bensindrevne vogner som er pålagt de fleste ikke registreringspliktige motorvogner, blir beregnet etter satser som varierer med vognens vekt og art. Motortraller, hjul- og belte-traktorer blir eksempelvis skattlagt med kr. 55 pr. påbegynt 100 kg av vognens vekt.

Kapittel 17. Avgifter på alkohol og tobakk.

Avgiftene på alkohol og tobakk hører med til de viktigste særavgifter på statsbudsjettet. Alkoholavgiftene har ikke bare en finanspolitisk betydning, men spiller også en vesentlig rolle i den offentlige kontroll av forbruk og produksjon av alkohol. Et ønske fra myndighetenes side om å begrense alkoholforbruket har vært sterkt medvirkende for utformingen av avgiftssystemet. Også tobakksbeskatningen har delvis vært grunnlagt med tilsvarende argumenter. Men her har det fiskale synspunkt likevel vært mer avgjørende. Tobakk blir oppfattet som en luksusvare som egner seg for skattlegging. Avgiftssatsene blir utformet vel så mye med tanke på hvilke inntekter avgiftene vil gi staten som ut fra et ønske om å begrense tobakksforbruket.

1. Avgifter på alkohol.

De viktigste virkemidler myndighetene nytter til å regulere produksjon og forbruk av alkohol kan oppsummeres i enkelte hovedpunkter:

- (i) Offentlige monopoler. Alt detaljsalg av vin og brennevin og leveringer til restauranter skal gå gjennom A/S Vinmonopolet.
- (ii) Offentlig kontroll med skjenkerettigheter.
- (iii) Forbud og offentlig kontroll med produksjon av alkoholholdige drikkevarer. Det er f.eks. forbudt å produsere øl med over 7 pst. alkoholinnhold.
- (iv) Avgiftene.

Avgiftene er den viktigste prisbestemmende faktor på alkoholholdige produkter. Prisene på brennevin, vin og øl virker inn både på det samlede forbruk av alkohol og på sammensetningen av alkoholforbruket. For å begrense det samlede alkoholkonsumet er avgiftene gjort avhengige av alkoholstyrken i drikkevarene. Brennevin blir eksempelvis skattlagt hardere enn vin, og avgiftssatsene både for brennevin, vin og øl er gradert etter alkoholstyrken.

I tillegg til de avgifter som er omtalt særskilt under dette avsnitt, rammes alkoholforbruket av de mer generelle avgiftene som toll og alminnelig omsetningsavgift. Videre kan nevnes Vinmonopolets driftsoverskott (som i statsbudsjettet er gruppert under skatter og avgifter), inntekts- og formuesskatter til staten av Vinmonopolets overskott og Vinmonopolets avgift til «allmenntyttige» formål i kommunene. Denne avgiften betales istedenfor inntektsskatt til kommunene.

Omsetningsavgift på sprit, isopropanol, brennevin, vin, fruktvin og mjød beregnes av A/S Vinmonopolets salg. Avgiften som er pålagt innenlands tilvirket og innført sprit, brennevin m.v., blir beregnet både av omsatt mengde og av utsalgsprisen (ekskl. den alm. omsetningsavgift, men inkl. nevnte avgift). Avgiftssatsene som varierer med alkoholstyrken er følgende:

	Kr. pr. liter volum	Prosent av utsalgsprisen
Sprit og isopropanol	4,50	87
Brennevin med alkoholstyrke over 48,9 vol.pst.	5,65	72
Brennevin med alkoholstyrke 44—48,9 vol.pst.	4,15	72
Brennevin med alkoholstyrke 39—43,9 vol.pst.	3,15	72
Brennevin med alkoholstyrke 34—38,9 vol.pst.	2,40	72
Brennevin med alkoholstyrke under 34 vol.pst.	1,90	72
Vin, fruktvin og mjød med alkoholstyrke 14—21 vol.pst.	0,70	52
Vin, fruktvin og mjød med alkoholstyrke under 14 vol.pst.	0,45	29

Sprit, isopropanol, brennevin eller vin som leveres til medisinsk, teknisk eller vitenskapelig bruk og er gjort uskikket til drikk, er helt eller delvis avgiftsfri. Ved eksport blir innbetalt avgift refundert.

Avgift på innført sprit og isopropanol. Avgiften skal betales av alle importører av sprit og isopropanol som nyttes til produksjon av parfymer, hårvann o.l. Avgiften er kr. 4,70 pr. liter omregnet til 100 pst. alkoholstyrke. Når sprit- og isopropanolholdig kosmetikk blir gjenutført, blir innbetalt avgift refundert. Samme regler og avgiftssats gjelder for import av sprit i essenser.

Avgift på øl. Tilvirkning og import av øl er regulert ved lov av 28. juni 1912. Loven inneholder retningslinjer for skattlegging av norsk produsert øl og importert øl. Avgiften svares for innenlandsk produsert øl av produsenten og for innført øl av importøren. Avgiftssatsene skal variere med alkoholstyrken i ølet. Loven inndeler derfor ølet i 3 skatteklasser. Klasse 1 omfatter øl med 2,50 pst. alkohol og under (lagerøl m.v.), klasse 2 gjelder øl med over 2,50 pst. alkohol inntil 4,75 pst. (pils og bayer), og klasse 3 gjelder sterkere øl (eksportøl). Det er forbudt å levere og importere øl som inneholder over 7 volumprosent alkohol.

Avgiftssatsene er kr. 0,50 pr. liter i klasse 1, kr. 1,60 pr. liter i klasse 2 og kr. 2,45 pr. liter i klasse 3.

Øl som leveres til eksport er fritatt for avgift.

Skjenkningsavgift på øl. Beregningene av skjenkningsavgiften har hjemmel i lov av 24. juni 1931. Plikt til å betale avgift har alle bevertningssteder som serverer øl med over 2,50 pst. alkohol bortsett fra bevertningssteder om bord i skip i utenriksfart. Bevertningsstedene har plikt til å føre bøker over innkjøp og omsetning av øl.

For øl i klasse 2 er avgiftssatsen kr. 0,86 pr. liter. Den tilsvarende sats for øl i klasse 3 er kr. 1,26 pr. liter.

Avgifter på skjenkerettigheter har hjemmel i alkoholloven av 1927. Kommunestyret avgjør i de fleste tilfelle hvem som skal ha adgang til skjenking av øl og vin og bestemmer innen visse grenser hvor store avgifter som skal betales for rettigheten. Omfatter rettigheten bare salg av øl, skal avgiften ikke være under kr. 100 og ikke over kr. 200 pr. år. Rettigheter utelukkende til salg av øl som ikke inneholder over 2,5 volumprosent alkohol, er avgiftsfrie. For utvidet skjenkerett (øl og vin) skal avgiftene ikke være under kr. 300 pr. år på landet eller kr. 600 i byene og ikke over kr. 1 500 på landet og kr. 3 000 i byene. Med samtykke av Sosialdepartementet kan kommunestyret endre grensene.

For turist- og høyfjellshoteller og for passasjerskip i fart mellom Norge og utlandet avgjøres spørsmålet om skjenkerettigheter av Sosialdepartemen-

tet. Også for disse bevillinger skal det betales en årlig avgift som fastsettes av departementet. Inntektene av disse avgiftene blir nyttet til sosiale og samfunnsmessige formål. 20 pst. pr. år skal tilfalle et fond til bekjempelse av alkoholisbruk.

2. Avgift på tobakk.

Stempelavgift på tobakksvarer har hjemmel i lov av 29. april 1915. Etter hovedregelen er alle tobakksfabrikater som er produsert her i landet eller som er importert, avgiftspliktige, bortsett fra tobakksvarer som skal eksporteres eller varer som skal nyttes som prøver etc.

Tobakksvarer skal etter loven selges i lukkede pakninger. Teknisk foregår innfordringen av avgiften ved at produsenten kjøper stempelmerker som klistres på pakningen. Nærmere opplysninger om pakningsvekt, pris, avgiftens størrelse etc. skal stå trykt på pakningen eller på stempelpapiret.

Systemet med kjøp av stempelpapir før varen er levert, innebærer at produsenten må forskottere avgiften inntil betaling for varen foreligger. For å bøte på denne vanskeligheten gir loven departementet adgang til å innrømme 4 måneders kreditt ved kjøp av stempelmerker.

Sigaretter er inndelt i 3 forskjellige avgiftsklasser avhengig av sigarettens størrelse. Avgiftssatsen varierer fra kr. 13,40 til kr. 28,40 pr. 100 stk. For de alminnelige sigaretter (detaljpris kr. 4,60 og kr. 5,00 pr. 20 stk.) er satsene henholdsvis kr. 13,40 og kr. 14,20 pr. 100 stk.

Avgiften på sigarer er ca. 8 øre pr. gram og på røyketobakk kr. 2,65 pr. 50 gram.

Vedtaket fastsetter videre avgiften av sigarettpapir til kr. 0,20 pr. 50 stk., av snus til kr. 0,61 pr. 50 gram og av skråtobakk til kr. 0,66 pr. 50 gram.

Kapittel 18. Andre avgifter over statsbudsjettet.

I dette kapitlet behandles en rekke avgifter som hver for seg betyr lite for statens skatteinntekter, men som til sammen har en forholdsvis stor betydning. De fleste av disse avgiftene er pålagt konsumvarer som tradisjonelt har vært ansett for hensiktsmessige skatteobjekter. Opprinnelig har begrunnelsen ofte vært varens luksuismessige karakter. Dette gjelder eksempelvis de mest betydelige av disse avgiftsordningene, sjokoladeavgift, avgift på alkoholfrie drikkevarer og avgiftene på gull- og sølvvarer. Andre avgifter inngår som et ledd i konsesjons- eller bevillingsvilkår, eksempelvis apo-

tekeravgiften og den nye utvinningsavgift av petroleum. Videre behandles avgiftene på dokumenter som delvis kan ses som et ledd i myndighetenes ønske om å registrere og kontrollere transaksjonene på kapitalmarkedet.

1. Avgifter på konsumvarer.

Avgift på sjokolade- og sukkervarer. Retningslinjene for avgiften på sjokolade- og sukkervarer finnes i lov av 6. juli 1923. Avgiftspliktige er alle sjokolade- og sukkervarer som blir produsert her i landet eller som er importerte. Avgiftsplikten inntreer først når varen er foredlet ferdig til bruk. Avgiften innbetales av produsenten ved kjøp av stempelmerker, som påklebes fakturaene. Ervervsmessig framstilling av sjokolade- og sukkervarer er gjort avhengig av offentlig godkjenning. Det samme gjelder engros- og kommisjonshandel med slike varer.

Beregningsgrunnlaget for avgiften er prisen ved salg fra grossist til detaljist. Ved beregningen er det ikke tillatt å ta hensyn til eventuelle rabatter. For importerte varer skal tollene være inkludert i beregningsgrunnlaget, og den vanlige grossistavansen skal legges til importverdien. Satsen er 66 $\frac{2}{3}$ pst. Kakaopulver og kakaoholdige husholdningspreparater er avgiftsfrie.

Avgifter på alkoholfrie drikkevarer. Avgift på alkoholfrie drikkevarer har hjemmel i lov av 10. juni 1949. Avgiften skal betales av alle produsenter og importører av kullsyreholdige, alkoholfrie drikkevarer. Varer til eksport er avgiftsfrie. Av kontrollhensyn må bedriftene ha offentlig godkjenning for å kunne produsere avgiftspliktige drikkevarer. Finansdepartementet kan pålegge bedriften å nytte spesielle flasker, korker osv. Dessuten kan det kreves at det blir ført bøker over omsetningen. Etter loven er minsteavgiften for en produsent kr. 1 200, for øvrig blir satsene vedtatt årlig av Stortinget.

Satsen for kullsyreholdige, alkoholfrie drikkevarer er kr. 0,40 pr. liter. Av kullsyre som blir solgt eller innført til tilvirkning av kullsyreholdige, alkoholfrie drikkevarer som ikke skal selges, skal det betales en avgift på kr. 14,00 pr. kg kullsyre.

Avgift på «visse varer». Med hjemmel i loven om omsetningsavgift av 19. mai 1933 er det pålagt avgifter på en del luksusbetonte forbruksartikler. Disse avgiftene er samlet i et felles avgiftsvedtak. («Avgifter på visse varer»). Opprinnelig gjaldt avgiften platina, gull- og sølvvarer, hansker og vanter, skotøy og silkevarer. Varespekteret er senere blitt redusert. Avgiften innbetales av produsenten. Teknisk er innfordringen gjennomført ved stempelmerker som påklebes fakturaene.

Grunnlaget for beregningen er prisen fra grossist til detaljist. Beregningsgrunnlaget for avgiften ved import er importverdien med tillegg av

toll og et prosenttillegg som fastsettes av departementet. Det er forutsatt at dette tillegget skal svare til grossistavansen.

Avgiften beregnes etter følgende satser:

1. Platina-, gull- og sølvvarer 15 pst.¹⁾
2. Smykkevarer (av annet materiale enn edelt metall) 15 »
3. Kosmetiske toalettmidler med unntak av munnvann, tannpulver, tannpasta, tannkrem og barberkrem 40 »

Stempelavgift på spillkort utskrives etter lov av 6. mars 1869. Den skal innbetales av produsent eller importør. Avgiften er kr. 2 pr. spill. Som minsteavgift regnes etter loven den avgiften som tilsvarende 1 000 spill. Av kontrollhensyn blir spillet påført offentlig stempel som bevis for at avgiften er betalt.

2. Avgift på underholdning, lotterier m.v.

Skatt på inngangspenger har hjemmel i lov av 18. juli 1917. Loven gir adgang til å kreve skatt på inngangspenger til visse forestillinger og framvisninger. For tiden gjelder skatteplikten bare kinoforestillinger og offentlig dans.

Skatten skal innbetales av arrangørene og beregnes av inngangspengenes samlede beløp.

Ved skattlegging av kinoforestillinger er den vanlige satsen 32 pst. av inngangspengenes samlede beløp. Ved betaling av skatten får kinoene et fradrag i den beregnede skatten som svarer til 18 pst. av inngangspengene. Er den månedlige spilleinntekt under kr. 11 000 blir avgiften redusert.

Visse framvisninger av film er fritatt for avgift. Dette gjelder f. eks. opplysnings- og barnefilmer. Videre fritas all film når framvisningen skjer som ledd i undervisning og i veldedige øyemed.

Ved framvisning av fritatt film i forbindelse med avgiftspliktig film blir skattesatsen reelt sett lavere.

For offentlig dans er skattesatsen 40 pst.

Avgift på honorar til utenlandske kunstnere m.v. har hjemmel i lov av 5. april 1963. Avgiften erstatter den tidligere skatt på inngangspenger til konserter med utenlandske kunstnere. Avgiften skal beregnes av den samlede bruttoinntekt etter følgende satser:

1. For utenlandske kunstnere m.v. som er engasjert av andre 20 pst.
2. For utenlandske kunstnere m.v. som selv arrangerer tilstelninger 10 »

Avgiftsplikten kan i noen tilfelle begrenses som følge av skatteavtaler med fremmede land.

¹ Fra 1. januar 1968 blir sølvvarer skattlagt etter 7,5 pst.

Avgift av Norsk Rikskringkasting. Av kringkastingens overskott betales en avgift som fastsettes årlig.

Totalisatoravgift. Pengespill ved hesteveddeløp er regulert ved lov av 1. juli 1927. Forretningsmessig organisert veddemål ved totalisator forutsetter offentlig bevilling. Bevillingen blir gitt for 5 år om gangen. 30 pst. av spillernes samlede innskott (omsetningen) skal etter loven tilfalle staten og det lag som har fått bevillingen. Statens andel beregnes av den samlede omsetning etter en progressiv prosentvis skala.

Overskott ved Pengelotteriet. Det Norske Pengelotteri ble opprettet ved lov av 17. juli 1925. Den årlige innskottssum må ikke overstige 250 mill. kr., og de utdelte gevinster må ikke utgjøre mindre enn 64 pst. av innskottssummen. Overskottet ved lotteriet tilfaller staten og skal nyttes til formål som fastsettes av Stortinget.

3. Avgifter på apotekerverer.

Apotekavgift. Drift av apotek er regulert ved lov av 4. august 1909. Den som har bevilling til å drive apotek er pliktig til å betale inn en årlig avgift til statskassen. Avgiftssatsen og beregningsgrunnlaget vedtas årlig av Stortinget. Etter vedtaket skal avgiften beregnes av den samlede omsetning. Som avgiftspliktig omsetning ved apotek regnes alle beløp som er kommet inn ved salg av varer med fradrag for vanlig omsetningsavgift, omsetningsavgift til statskassen på brennevin og vin, særavgifter på kosmetiske toalettmidler, beløp som er kommet inn ved salg til andre apotek og beløp som er kommet inn ved særlig kostbare legemidler som selges med redusert fortjeneste.

Avgiftssatsene er følgende¹):

Av de første kr. 500 000	ingen avgift
Av de neste kr. 300 000	3 pst. avgift
Av de neste kr. 400 000	5 pst. avgift
Av resten	7 pst. avgift

Avgift på farmasøytiske spesialpreparater har hjemmel i lov om legemidler og gifter m.v. av 20. juni 1964. Avgiftsmidlene blir nyttet til å dekke utgifter til kontroll o. likn. av spesialpreparatene. Etter hovedregelen blir et legemiddel regnet som farmasøytisk spesialpreparat når det er spesialpakket for den enkelte forbruker og ikke er framstilt i apotek.

4. Avgifter ved produksjon av elektrisk energi og utvinning av petroleum.

Avgift på forbruk av elektrisk energi har hjemmel i lov av 29. juni 1951. Avgiften beregnes av produsert mengde energi og skal inn-

¹ Gjort gjeldende fra 1968.

betales av alle vannkraftverk på over 200 kW. Avgiften utgjør 0,2 øre for hver kWh som blir produsert i året. Kraftverkene utlegg skal refunderes av forbrukeren av elektrisk energi. Beregningsgrunnlaget for refusjonen skal være den energimengde som abonnentene har mottatt med tillegg for det overføringstap og den energi som produsenten har nyttet under produksjonen. Loven åpner adgang til å variere satsene etter forbrukets art ved fastsettingen av reglene for refusjonsordningen. Midlene som kommer inn, skal etter loven nyttes til elektrisitetsforsyning i distrikter med liten eller ingen kraftforsyning og til utbygging av samkjøringslinjer.

Avgift for utvinning av petroleum m.v. Med hjemmel i lov av 12. juni 1963 skal det betales avgift ved undersøkelser og utvinning av naturforekomster på havbunnen. Avgiften blir innkrevd i form av areal- og produksjonsavgift.

5. Avgifter på bruken av spesielle dokumenter.

Stempelavgiftene på dokumenter er blant de eldste avgiftene i det norske avgiftssystemet. En av de viktigste lovene som i dag gir hjemmel for avgiften, er loven om stemplet papir av 9. august 1839.

En del av disse avgiftene har karakter av avgifter på omsetningen av spesielle real- og finansobjekter, fordi lovene pålegger bruk av stempelpliktige dokumenter ved omsetningen (overdragelsesdokumenter ved salg av fast eiendom, sluttsedler ved omsetning av aksjer og obligasjoner osv.). Det er også stempelavgift på dokumenter som nyttes i ordinær omsetning (veksler).

Opprinnelig gjaldt avgiften bare ved overdragelse av fast eiendom. De andre avgiftene er kommet til senere. Etter hvert er rettsdokumenter som ikke gjelder omsetning, også blitt pålagt stempelavgift (firmaanmeldelser, interessentskapskontrakter, ektepakter osv.).

Innbetalingen foregår enten ved bruk av stemplet papir eller ved kjøp av stempelmerker som påklebes dokumentet. Denne ordningen ble innført ved lov av 11. april 1885. Innfordringen og kontrollen med stempelavgiften sorterer under en egen offentlig institusjon (Stempelpapirforvalteren). Avgiftssatsene vedtas årlig av Stortinget.

Veksler. Stempelavgiften på veksler ble innført ved lov av 17. mars 1902. Avgiftspliktige er alle veksler som er betalbare eller bringes i omløp her i landet, bortsett fra veksler utstedt av Norges Bank. Etter avgiftsvedtaket skal det betales kr. 0,50 for hver kr. 1 000 av vekselsens pålydende beløp.

Vekselobligasjoner. Avgift på utstedelse og fornyelse av vekselobligasjoner ble innført i 1915. Avgiften beregnes av obligasjonens pålydende beløp. De første kr. 5 000 er fritatt for avgift. Fra kr. 5 000 inntil kr. 6 000 er avgiften kr. 3,00. Satsene stiger siden med kr. 0,50 for hvert kr. 1 000.

Forsikringskontrakter. Stempelavgiften på forsikringskontrakter ble innført i 1915. Mange kontrakter er fritatt for avgift, f. eks. livsforsikring, ulykkesforsikring, husdyrforsikring og brannforsikring av alle slag. Avgiften beregnes av forsikringens pålydende.

Sluttsedler. Avgiften på sluttsedler ved omsetningen av aksjer og obligasjoner ble innført ved lov av 9. juni 1916. Samtidig pålegger loven bruk av sluttsedler. Omsetningen av stats- og kommuneobligasjoner og obligasjoner utstedt av autoriserte kreditt- og hypotekforeninger er fritatt for avgift. For øvrig gjelder det en del mindre unntaksregler. Blant annet skal det ikke betales avgift ved første utlevering av obligasjoner eller aksjer fra utstederen.

For aksjer er avgiftssatsen kr. 1,00 for hvert kr. 100 av sluttseddelens pålydende beløp.

Ved omsetning av obligasjoner er satsen kr. 1,00 for hvert kr. 1 000 av sluttseddelens pålydende beløp.

Faste eiendommer. Den viktigste lovhjemmel for avgifter på omsetning av fast eiendom er lov av 9. august 1839. Loven pålegger bruk av stemplet papir ved dokumenter som angår overdragelse av fast eiendom (skjøter, makeskifte, gavebrev) eller bruksrett av fast eiendom (leie- og forpaktningkontrakter), og dessuten ved kontrakter om stående ytelser av fast eiendom (føderåds-, løsøre- eller vilkårskontrakter).

Hovedregelen er at dokumentets pålydende skal danne grunnlaget for beregningen av avgiften. Loven gir veiledende regler om kapitalisering av tidsbegrensede årlige utbetalinger ved leie- eller ytelseskontrakter.

Stortingets årlige vedtak om avgiftssatsene går under navn av stempel-papirtariffen. Tariffen er inndelt i 118 nummer. Hvert nummer gir opplysninger om dokumentets pålydende og avgiftssatsen. Nr. 1 gjelder dokumenter med pålydende inntil kr. 50 og avgiftssatsen er kr. 0,50. Det siste nummeret, nr. 118, gjelder for dokumenter med pålydende av kr. 1 050 000 til kr. 1 100 000, hvor det skal betales en avgift på kr. 11 000. Hvis beløpet er høyere enn kr. 1 100 000, skal det betales ytterligere kr. 500 for hvert kr. 50 000. Stort sett utgjør avgiften etter gjeldende tariff om lag 1 pst. av dokumentets pålydende verdi.

Andre dokumenter. Ved firmaanmeldelser for innenlandske aksjeselskaper eller kommandittaksjeselskaper skal det betales en avgift på kr. 1,00 for hvert kr. 100 av aksjekapitalen.

I forskjellige lover finner en for øvrig regler om stempelavgift på enkelte andre dokumenter. Loven fastsetter som regel et bestemt nummer i stempel-papirtariffen som skal brukes ved skattleggingen. Ved ektepakter skal det f. eks. nyttes tariffens nr. 12, ved interessentskapskontrakter nr. 14 osv.

Kapittel 19. Avgifter til offentlige fond m. v.

Staten innkrever en rekke avgifter som ikke blir inntektsført i det årlige statsbudsjett. Disse avgiftene blir innkrevd med hjemmel i lov. Avgiftsgrunnlag og satser er ofte fastsatt direkte i loven, eller loven er utformet slik at den gir Kongen fullmakt til å fastsette de nærmere regler. Avgiftene går direkte inn til offentlige fond med bestemte vedtekter om hvilke formål midlene skal brukes til. Fondene administreres av det departement som har ansvaret for fondets formål. Nedenfor er avgiftene delt i tre hovedgrupper:

- (i) Avgifter som innkreves i forbindelse med den offentlige etableringskontroll.
- (ii) Produksjons- og omsetningsavgifter med sikte på næringsfremmende tiltak.
- (iii) Prisreguleringsavgifter.

Mange av disse avgiftene har karakter av gebyr, fordi de til en viss grad er direkte betalinger for tjenester som det offentlige yter. Men ofte er det en forutsetning at avgiftene skal gi inntekter ut over dette. I omtalen har vi stort sett holdt oss til den avgrensning av skattebegrepet som følges i nasjonalregnskapet.

Videre har vi avgrensninger mot overskott på offentlige monopolbedrifter. Avgift til Kraftförfondet blir eksempelvis regnet som skatt i nasjonalregnskapet. Denne avgiften kan karakteriseres som overskott på kraftföromsetningen. KraftförmONOPOLET administreres av Statens Kornforretning. Overskott på offentlige bedrifter er ikke dröftet i denne framstillingen.

1. Konesjons- og etableringsavgifter.

Adgangen til å starte en virksomhet i en næring er ofte avhengig av offentlig konesjon eller bevilling. Det kan være flere motiver til offentlig regulering på dette området:

- (i) Begrense adgangen til utenlandsk innflytelse på norsk næringsliv eller redusere innflytelsen til store norske selskaper (vannfall og bergverkskonesjoner).
- (ii) Åpne adgang for offentlige myndigheter til å sette betingelser for pris- og produksjonspolitikken.
- (iii) Opprettholde et faglig nivå i næringen (apotekerbevilling, handelsbrev osv.).
- (iv) Begrense tilgangen på utøvere i næringen (skjenkebevilling).

I de fleste tilfellene er bevilningene gjort avhengig av at det innbetales en avgift til en eller annen offentlig kasse. Et av hovedformålene er at inntektene av avgiftene skal dekke utgiftene i forbindelse med bevilningen og kontrollen. (En rekke av gebyrene på statsbudsjettet gjelder bevilninger.)

Konsesjonsavgifter på vannfall, vassdragsregulering og bruk av elektrisk energi har hjemmel i den omfattende konsesjonslovgivningen av 1917. Alle disse avgiftene går enten direkte inn i Konsesjonsavgiftsfondet eller de blir innbetalt til fylkes-, herreds- eller bykommunene.

For å erverve eiendoms- eller bruksretten til vannfall over en viss størrelse, må alle, bortsett fra stat og kommune, ha offentlig konsesjon. Fra denne generelle regel finnes en del unntak i forbindelse med overføringer ved arv, ekteskap o.l. Konsesjonæren må årlig betale avgifter til staten (fondet) og til kommunen. Beregningsgrunnlaget for avgiftene er den gjennomsnittlige kraftmengde en kan regne med at vannfallet kan produsere etter utbyggingen. Satsene fastsettes av Kongen innen grenser som loven trekker opp. Avgiftene til staten skal ikke være under kr. 0,10 og i regelen ikke over kr. 3 pr. naturhestekraft. De tilsvarende grenser for avgiften til kommunene er kr. 0,10 og kr. 5.

Ved gjennomføring av vassdragsreguleringer er det nødvendig med konsesjon. Beregningsgrunnlaget for avgiftene er her den øking i vannkraften som reguleringen fører til. Grensene for fastsettingen av satsene er de samme som for avgiftene på vannfall.

Også bruken av elektrisk energi er til dels regulert ved konsesjon. Private selskaper eller personer kan etter hovedregelen ikke erverve større mengder elektrisk energi enn 1 000 kW uten offentlig godkjenning. I denne sammenheng kan det fastsettes en særlig avgift til staten på inntil kr. 4 pr. kW og en kommunal avgift på kr. 6 pr. kW.

Konsesjonsavgift på bergverksdrift har også hjemmel i loven av 1917. Avgiften beregnes på grunnlag av produsert malm. Satsene fastsettes av Kongen i hvert enkelt tilfelle.

Konsesjonsavgift på hvalfangst. Virksomheten i hvalfangstnæringen er regulert ved lov av 16. juni 1939. Med få unntak må en ha offentlig tillatelse til å drive fangst av hval. Ved fangst av hval fra landstasjon skal det betales en årlig avgift til Hvalkonsesjonsfondet. Samme lov gir hjemmel for en produksjonsavgift som går inn i Hvalfangstbedriftenes kontrollavgiftsfond. Denne avgiften som er kr. 0,40 pr. fat tilvirket olje, skal betales ved nesten all fangst av hval.

Avgift til Viltfondet. Jaktloven av 14. desember 1951 har til formål å bedre vilkårene for et effektivt viltstell i landet. Utgiftene skal for en stor del finansieres ved avgifter på jakten. Avgiftene skal innbetales til Viltfondet. For retten til å drive årlig jakt betales en årlig avgift på kr. 10 for hver enkelt kommune jakten drives i eller kr. 50 når det ikke er områdebegrensning. I tillegg er det avgift på gevær og avgift pr. felt dyr for elg, hjort og rein.

Avgifter til Statens fiskefond. Med hjemmel i lov av 6. mars 1964 kan det utskrives en rekke avgifter vesentlig på innenlandsfiske. Midlene som blir innbetalt til fondet, skal nyttes til fremme av innenlandsfiske.

2. Produksjons- og omsetningsavgifter.

Innenfor en rekke næringer innkreves det avgifter på produksjon og omsetning, for å skaffe midler til tiltak som kan fremme utviklingen i næringen. De formål en særlig tar sikte på å støtte er forskning, reklame og sosiale tiltak for de ansatte i næringen. Det er et karakteristisk trekk at avgiftene anvendes til formål i den samme næring som betaler avgiften. Når avgiftene likevel har en skattemessig karakter, skyldes det for det første at ordningene ikke er frivillige og for det annet at nytten av fellestilltakene for den enkelte bedrift ikke nødvendigvis står i forhold til innbetalt avgift.

Statens velferdsfond for handelsflåten ble opprettet ved lov av 13. desember 1964. Fondet får sine inntekter dels fra driftsinntekter, dels fra sjømannsskatt betalt av utenlandske sjøfolk og dels fra avgifter.

Avgiften utgjør kr. 4,00 pr. mnd. pr. syketrygdet sjømann om bord i norske skip. Beløpet blir fordelt med 1 kr. på sjømannen, 1 kr. på rederen og 2 kr. som tilskott fra staten. Fondets midler nyttes til sosiale velferdstiltak for sjøfolk.

Selavgift til selfondet. Fangst av sel er regulert ved lov av 14. desember 1951. Etter loven kan Kongen med samtykke av Stortinget bestemme at det skal betales en nærmere fastsatt avgift pr. fanget sel. Denne avgiften skal gå til et fond som skal nyttes til vitenskapelige og praktiske undersøkelser av interesse for selfangsten. Avgiften er kr. 0,30 pr. fanget storkobbe eller klappmyss og kr. 0,10 pr. annen fanget sel.

Avgift for fiskehermetikk. Lov av 28. juni 1952 om avgift på hermetikk til fordel for reklame og laboratorium for hermetikkindustrien avløste loven av 22. juni 1928 om utførselsavgift på fiskehermetikk. Mens avgiften tidligere var begrenset til utførsel av fiskehermetikk, skal avgiften etter den nye loven også betales av omsetning til innenlandsk forbruk.

Ved utførsel og ved innenlandsk omsetning av hermetisk brisling og sild skal det til et fond til dekning av utgiftene ved reklame for norsk hermetikk svares en avgift på 1 pst. av verdien.

Ved utførsel og ved innenlandsk omsetning av alle sorter hermetiske fiskevarer, skalldyr og skjell, og dessuten av halvkonserver av ansjos og silde- delikatesser, skal det svares en avgift på 0,5 pst. til et fond til dekning av utgiftene ved driften av Hermetikkindustriens laboratorium i Stavanger til praktisk-vitenskapelige undersøkelser og forsøk.

Utførselsavgift på medisintran har hjemmel i lov av 22. juni 1928. Den betales ved utførsel av torskelevertran som består av medisintran og blanktran. Avgiftssatsene fastsettes av Kongen. Midlene går inn i Reklamefondet for norsk medisintran og nyttes til fellesreklame i utlandet.

Trafikkavgift til Trafikkavgiftsfondet har hjemmel i lov av 24. juni 1933. Avgiften skal beregnes av varer som innføres over land fra utlandet. Avgiftssatsene fastsettes av departementet og skal avpasses etter de satser som gjelder for trafikkavgift til Havnekassen. Midlene fra fondet skal brukes til dekning av tollvesenets utgifter med oppkreving av trafikkavgifter og for øvrig anvendes til fremme av skipsfarts- og havneforhold.

Utførselsavgift på fisk og fiskevarer er innført ved lov av 30. juni 1955. Midlene som kommer inn, blir nyttet til tiltak til fordel for fiskerne — til sikring av en garantiordning for lottfiskere, som tilskott til egenpremie for fiskere og fangstmenn under syketrygden og som tilskott til pensjonstrygden for fiskere.

Avgift til Norges eksportfond ble innført ved lov av 23. mars 1956. Avgiften skal betales ved vareeksport når verdien av varen overstiger 3 000 kr. Beregningsgrunnlaget er utførselsverdien, og satsen er $\frac{3}{4}$ promille. Midlene som kommer inn, skal nyttes til fremme av Norges eksportinteresser. Fondet skal forvaltes og disponeres av Norges Eksportråd.

Avgift på bygge- og entreprenørvirksomhet ble innført ved lov av 28. juni 1952. Avgiftene skal innbetales av bedrifter i bygge- og anleggsvirksomhet som beskjeftiger pliktig trygdede etter lov om yrkesskadetrygd. Avgiften må ikke overstige 7 promille av den arbeidsfortjeneste som danner grunnlaget ved beregningen av premien ved yrkesskadetrygden. Midlene skal gå til et fond for byggeteknisk og geoteknisk forskning.

Avgifter til Isfondet for Oslofjorden og Skagerakkysten er opprettet i henhold til lov om havnevesenet av 24. juni 1933. Avgiften til fondet oppkreves av fartøyer som anløper steder i Oslofjorden og på Skagerakkysten. Midlene skal brukes til foranstaltninger mot ishindringer.

Avgifter til Det spesielle garantifond for lån i Norges Kommunalbank. Garantifondet er opprettet ved lov av 25. mars 1949. Avgiftene til fondet er pålagt kraftverk som produserer over 100 kW. De skal årlig betale 5 øre pr. 1 000 kWh produsert energimengde. Når fondet garanterer for et lån, skal et prosentvis fradrag av hvert enkelt lån tilfalle fondet.

3. Prisreguleringsavgifter.

I de første etterkrigsårene ble det innkrevd til dels store beløp i prisreguleringsavgifter. Avgiften ble pålagt med hjemmel i «Mellombels lov om

prisregulering og anna regulering av næringsverksemd» av 30. juni 1947. Denne loven er senere blitt avløst av den permanente prisloven av 26. juni 1953.

Alle avgiftene innkreves til selvstendige fond. Fondene som administreres av Prisdirektoratet, har vedtekter med nærmere regler om fondets formål. De mange avgifts- og tilskottsordninger som har vært i bruk, har tjent ulike formål. De viktigste formålene har vært følgende:

- (i) Avgifter for å inndra ekstraordinær konjunkturførtjeneste eller andre ekstraordinære fortjenester.
- (ii) Avgifter til alminnelig nedskrivning av prisene eller nedskrivning av prisene i bestemte bransjer.
- (iii) Avgifter til utjamning av prisene etter marked.
- (iv) Avgifter til gradering av prisene etter de formål vareleveringene skal gå til.
- (v) Avgifter til utjamning av prisene over tiden (f.eks. for å eliminere sesongsvingninger).
- (vi) Avgifter til fraktutjamning.
- (vii) Avgifter til rasjonaliseringstiltak i bestemte bransjer.

Det ligger i sakens natur at de forskjellige avgifts- og tilskottsordningene må ha en midlertidig karakter, bl.a. må de variere med skiftende priser og kostnadsforhold. Videre vil ordningene være preget av i hvilken grad myndighetene ønsker å gripe inn i den alminnelige prismekanismen.

De fleste prisreguleringsavgiftene er etter hvert blitt avvirket, og år om annet kommer det inn forholdsvis ubetydelige beløp til Prisdirektoratets fond. Et par avgifter innen fiskerisektoren har fortsatt en viss betydning. Det pålegges eksempelvis en avgift ved salg av sildemjøl og sildeolje. Avgiften inngår i Prisreguleringsfondet for sild og har vesentlig til hensikt å utjamne prisene etter marked.

Kapittel 20. Avgifter til kommunene.

Stortinget har delegert en viss skattleggingsrett til kommunene i skatte-lovene av 1911. Etter disse lovene har kommunene en begrenset adgang til å skrive ut eiendomsskatter, formues- og inntektsskatter. Enkelte særlover tillater at det innkreves gebyrer for tjenester som kommunene yter, men kommunene har ikke fått noen alminnelig adgang til å innkreve avgifter. Avgiftene spiller derfor en ubetydelig rolle på kommunenes budsjetter. Tidligere er det omtalt et par avgiftsordninger som også kommunene nyter godt av, jfr. avgift på A/S Vinmonopolets overskott og konsesjonsavgiftene.

1. Eiendomsskatter.

Fra et historisk synspunkt ville det være naturlig å behandle disse skattene under avsnittet om inntekts- og formuesskatter. Så lenge naturalhusholdet dominerte, ble eiendomsverdien betraktet som et bedre skattegrunnlag enn et mer eller mindre tvilsomt inntektsanslag. Før inntektsskatten slo igjennom i slutten av forrige århundre, var eiendomsskattene den viktigste inntektskilden for kommunene. Den relative betydningen av denne skatteformen er senere blitt sterkt redusert. I dag er det mer naturlig å behandle eiendomsskatten som avgift på bruk av bestemte driftsmidler eller konsumgoder.

Utskrivning av eiendomsskatt har hjemmel i skattelovene av 1911 og i tilleggslov av 4. mars 1960.

Eiendomsskatter til landkommunene utliknes på matrikulerte eiendommer etter eiendommens skyldverdi og på verker og bruk (industrianlegg, kraftanlegg, gruver etc.) etter en takstverdi. I Finnmark fylke er jorden ikke matrikulert. Det blir derfor ikke utliknet eiendomsskatt til landkommunene i dette fylket. I byene utliknes skatter på all fast eiendom etter en takstverdi.

I landkommunene blir det ikke innkrevd eiendomsskatt når beløpet er under 10 kr. I byene er en rekke offentlige eiendommer fritatt for skatt. Videre kan bystyret vedta at bygninger og grunn i visse deler av byen eller gårdsbruk kan fritas for en del av skatten. Hus som helt eller delvis tjener som bolig, kan også fritas for hele eller en del av skatten i 20 år fra oppførelsen når boligforholdene i byen gjør det nødvendig. I loven om Den Norske Stats Husbank går det ellers fram at banken kan sette som vilkår for utlån at vedkommende kommune gir lettelse i eiendomsskatten for den eiendommen det gjelder.

Den nødvendige takseringen blir foretatt av særskilte utvalg hvert 5. år i herredene og hvert 10. år i byene. Skattelovene har bestemmelser om ny taksering og omtaksering under bestemte vilkår. Det er eiendommenes salgsverdi i fri omsetning som skal legges til grunn for taksten, men en skal søke å komme fram til en slags «normal» verdi på lengre sikt uten hensyn til spesielle forhold på takseringstidspunktet.

Ved verdiansettelser av faste eiendommer på landet skal en ikke ta med jordverdien og annet som det er tatt hensyn til ved den alminnelige skyldsetting av jorden. For vannfall skal likevel hele verdien av den utbygde delen tas med ved takseringen. Ved skyldsettingen må da den skylden som er ilagt ved jordmatrikuleringen, trekkes fra for å unngå dobbelt skattlegging. Når fabrikker, industrianlegg o. l. verdsettes, må anlegget betraktes som en enhet. Alt som er fast forbundet med anlegget og som ikke kan nyttes fornuftig uten i forbindelse med det, må tas med. Arbeidsmaskiner (i motsetning til kraftmaskiner) og liknende, som ikke utgjør en integrerende del av det hele,

settes ut av betraktning. Ifølge landsskatteloven skal det heller ikke tas hensyn til verdien av bestyrer- eller arbeiderboliger. Med uttrykket «anlegg» siktes det til den faste eiendommen, ikke til bedriften som drives på eiendommen. På den annen side skal en ikke bare ta hensyn til den rent fysiske eller tekniske samhörighet mellom maskiner og anlegg. En må se på anlegget fra en økonomisk synsvinkel, slik at maskiner regnes med når de ikke kan skilles fra anlegget uten uforholdsmessige økonomiske offer.

Verker og bruk o. l. i herredene skyldsettes ved å dividere takstsummen med gjennomsnittsverdien på skyldmark etter offisielle salgsoppgaver i fylket gjennom de siste 5 år. I byene nyttes takstverdiene direkte ved skatteutskrivningen.

I landkommunene blir skattlagte eiendommer — unntatt matrikulerte eiendommer — fritatt for skatt det følgende skatteår når anlegget er revet, tilintetgjort ved brann og liknende innen 1. januar. Det samme gjelder nytt anlegg som ikke er satt i drift innen samme frist og eldre anlegg som har vært ute av drift i året. Delvis utnytting av anlegget ved innskrenket drift gir grunnlag for reduksjon av eiendomsverdien ved skatteutlikningen. Byskatteloven har ingen tilsvarende bestemmelser.

Særegen for byene er derimot bestemmelsen om at skatten etter vedtekter gitt av bystyret kan utliknes med ulike skattøre på bebygde og ubebygde grunneiendommer. Bygninger og grunn kan takseres særskilt og skattlegges etter ulike skattøre.

Eiendomsskatter utskrives med ulike satser til herred og by. Herredskommuner kan utskrive skatten med inntil kr. 9,00 pr. skyldmark.

I byene skal eiendomsskatt utskrives med minst kr. 2,00 og høyst kr. 7,00 pr. kr. 1 000 takstverdi. For gårdsbruk er satsen høyst kr. 4,00. Maksimumssatsen for skatt på ubebygde grunneiendommer og grunn kan overskrides i kommuner som nytter ulike skattøre på ubebygde og bebygde grunneiendommer eller på bygninger og grunn. Men gjennomsnittssatsen må ikke overskride 7 promille for samtlige eiendommer i byen under ett. Finansdepartementet kan samtykke i at maksimumssatsen overskrides under særegne forhold, men eiendomsskatten må ikke i noe tilfelle utgjøre mer enn en tredel av hele det utliknede skattebeløp til kommunen.

Kommunestyret kan treffe vedtak om at eiendomsskatt skal utskrives etter landsskatteloven eller etter byskatteloven (tilleggslov av 4. mars 1960).

2. *Hundeavgift.*

Denne avgiften har hjemmel i lov av 26. juni 1925. Avgiften betales av den som har hund, uten hensyn til om han eier den eller ikke. Avgiftssatsen fastsettes av herreds- eller bystyret. Den skal ikke være høyere enn kr. 100 årlig for hver hund. Loven gir likevel adgang til å forhøye avgiften til det

dobbelte for hver hund eieren har over 2. Valper er avgiftsfrie. Det samme gjelder hunder som bare oppholder seg i kommunen inntil 2 måneder i sammenheng. Loven fritar dessuten hunder som nyttes til spesielle formål, f. eks. politihunder, hunder i forsvaret, førerhunder for blinde, til dels hunder som brukes ved fedrift osv. Kommunestyrene har en viss adgang til å fritta hundeeiere for avgift i særlige tilfelle.

Del IV. Trygdeavgiftene

Kapittel 21. Trygdeavgiftene som ledd i skattesystemet.

Hovedformålet med de offentlige trygdeordninger er å sikre samfunnsmedlemmene en viss minimumsinntekt når den ordinære arbeidsinntekt går sterkt ned som følge av forhold det enkelte individ ikke er herre over. Det har vært vanlig å dele trygdene inn i inntektstrygder og pensjonstrygder. Inntektstrygdene skal dekke inntektstap for personer som midlertidig ikke kan delta i ervervslivet (syke- og yrkesskadetrygd, arbeidsløsetrygd osv.). Pensjonstrygdene skal sikre eksistensgrunnlaget for personer som til en viss grad ikke lenger kan bli regnet til den ervervsføre befolkning. Den alminnelige folketrygd har en videre målsetting enn å sikre personene en viss minimumsinntekt. Gjennom en gradering av trygdeytelsene etter den inntekt som medlemmet hadde i ervervsfør alder, tar en sikte på å begrense den nedgang i levestandard som lett følger med en overgang til trygdeinntekt. Ut fra denne tankegang skiller en mellom en grunntrygd som skal sikre en minimumsstandard, og tilleggstrygd.

Ved innføringen av enkelte trygdeordninger og ved utformingen av reglene er det også tatt sikte på at trygdene skal fungere som et korrektiv til det alminnelige skattesystem. Ut fra en slik tankegang er det ofte hensiktsmessig å se på trygdestønadene som negative skatter. Endringer i barnetrygden har eksempelvis ofte vært gjennomført som et alternativ til endringer i klassefradragene ved inntektsskattleggingen, med sikte på å komme fram til en hensiktsmessig gradering av skattleggingen etter forsørgelsesbyrde. Som et annet eksempel kan nevnes at det i forbindelse med innføringen av folketrygden ble drøftet om en skulle sløyfe de ekstrafradrag som gis til eldre og uføre under inntektsskattleggingen.

Utgiftene til de sosiale trygdene kan enten dekkes av de vanlige skatter gjennom bevilgninger over de ordinære offentlige budsjetter, eller ved særskilte innbetalinger til institusjoner som administrativt og regnskapsmessig har en selvstendig stilling. Begge metoder er nyttet i det norske trygdesystem. Ved valg av framgangsmåte har en til en viss grad lagt vekt på om ytelsene er felles for store deler av befolkningen (barnetrygd) eller om ytelsene er avgrenset til spesielle interessegrupper (pensjonstrygder for bestemte lønnstakergrupper). Dette skille har kommet mer i bakgrunnen under ar-

beidet med den nye folketrygden. Det er i større grad blitt lagt vekt på å komme fram til en felles trygdedekning for alle grupper, et felles finansieringsgrunnlag og en felles administrasjon. Egenpremien under folketrygden blir innkrevd sammen med inntekts- og formuesskattene. Skatteoppkreverne overfører trygdepremieandelen direkte til trygdeforvaltningen uten at midlene går veien om de ordinære bevilgningsbudsjetter. En rekke av de trygdeordninger som tidligere var selvstendige, er fra 1. januar 1967 slått sammen og innarbeidd i folketrygden.

Gjennom særregler av til dels midlertidig karakter er de gjenværende selvstendige ordninger samordnet med folketrygden, og en regner med at de fleste ordningene på lengre sikt vil bli innarbeidd i folketrygden.

De finansieringsmetoder som nyttes i våre trygdeordninger, har til en viss grad samme finanspolitiske virkninger som ordinære skatter og avgifter. Denne oversikten over det norske skatte- og avgiftssystem ville derfor bli ufullstendig hvis den ikke behandlet finansieringen av trygdene. Det er ikke meningen å gi en fullstendig oversikt over det norske trygdesystem. Hovedvekten vil bli lagt på en omtale av innbetalingene, motytelsene er bare nevnt for å illustrere den skattemessige karakter.

1. Finansieringsmetoder og fondsopplegg.

Valget av finansieringsmetoder er preget av to delvis motstridende prinsipper. Det ene prinsippet, kapitaldekningsprinsippet, er sterkt preget av forsikringstekniske finansieringsmetoder. Etter kapitaldekningsprinsippet skal trygdene samle opp kapital for å dekke framtidige forpliktelser. Innen yrkesskadetrygden skal eksempelvis premiene fastsettes slik at den årlige premieinntekt dekker kapitalverdien av de framtidige utgifter ved de skadetilfelle som inntreffer i løpet av året. Pensjonstrygden for apoteketaten er et annet eksempel på en trygdeordning hvor finansieringen bygger på et kapitaldekningsprinsipp.

Det andre prinsippet, utlikningsprinsippet, bygger på den tankegang at innbetalingene år om annet skal dekke de utgifter som påløper trygdeordningen i året. Syketrygden, pensjonstrygden for fiskere, sjømenn og skogsarbeidere er eksempler på trygdeordninger hvor finansieringen stort sett bygger på et slikt prinsipp. Innenfor disse trygdeordningene tar en sikte på å sikre realverdien av trygdeytningene selv om prisene stiger. En slik målsetting lar seg lettere gjennomføre etter utlikningsprinsippet, enn om finansieringen er basert på vanlige forsikringstekniske premieberegninger.

Et nært beslektet problem er spørsmålet om bruk av fondsopplegg i samband med finansieringen av trygdesystemet. En forsikringsteknisk finansieringsmetode forutsetter fondsopplegg til dekning av framtidige ytelser. Etter

det syn som ligger til grunn for utlikningsprinsippet, blir det lagt større vekt på å tilpasse trygdefinansieringen til finanspolitikken for øvrig.

Etter planen skal det under folketrygden avsettes til dels betydelige fond. Disse fondsopplegg er dels begrunnet ut fra forsikringstekniske og dels ut fra finanspolitiske synspunkter. I Ot. prp. nr. 17 «Om lov om folketrygd» uttaler departementet: «Fondsoppsamlingen vil, foruten å redusere premiebelastningen når folkepensjonsordningen er kommet fram til «normaltilstanden», bidra til kapitaldannelse som er en forutsetning for en tilfredsstillende velstandsutvikling. For det første må den erstatte den sparing som må ventes å falle bort etter innføringen av folkepensjonsordningen. Men dessuten bør den på lengre sikt føre til økt nettosparing i samfunnet.» For øvrig tjener fondene under de ulike trygdeordninger forskjellige formål. Syketrygdens fond tjener eksempelvis utjamningsoppgaver enten over tiden (reservefondene under de lokale trygdekasser), eller utjamning mellom distriktene (Rikstrygdeverkets syketrygdfond). De store fondene under arbeidsløsetrygden har vært brukt til tiltak for å skape nye arbeidsmuligheter og til å fremme yrkesopplæringen. Samtidig kan fondene nyttes til distriktsvis utjamning, hvis arbeidsløse rammer et distrikt spesielt sterkt.

2. Fordelingen av innbetalingene.

De fleste trygdene blir finansiert ved innbetalinger fra den trygdede, arbeidsgiveren og ved tilskott fra stat og kommune. Fra et skattemessig synspunkt er det av særlig interesse å vite i hvilken grad den trygdede eller arbeidsgiveren er med på å finansiere den enkelte trygdeordningen.

Offentlige tilskott. Staten eller kommunen er ansvarlig for at trygdeordningene virker etter forutsetningene. I lovene er det ofte tatt inn bestemmelser om at stat eller kommune skal dekke eventuelt underskott. Men som regel deltar stat og kommune mer direkte i finansieringen etter regler som er fastsatt i trygdelovgivningen. Den tekniske gjennomføringen av slike tilskottsordninger varierer. Under enkelte trygdeordninger er det offentlige tilskottet fastsatt til en fast prosent av premiegrunlaget (folketrygden). I noen tilfelle skal tilskottene fra stat og kommune utgjøre en viss prosent av innbetalinger fra den private sektor (syketrygden og arbeidsløsetrygden). I andre trygdeordninger dekker staten utgiftene til bestemte ytinger (dyrtidstilleggene under Statens Pensjonskasse).

Bevilgningene til trygdeformål over de offentlige budsjetter eller overføringene fra fond utenom trygdeforvaltningen blir finansiert ved hjelp av ordinære skatter og avgifter. Disse avgiftene er derfor behandlet i kapitlene om det regulære skattesystemet og vil ikke bli omtalt her.

Egenpremien. Egenpremien kan i de fleste tilfelle oppfattes som en mellomting mellom en forsikringspremie og en skatt. Der hvor premiefastsettingen bygger på private forsikringsprinsipper, vil trygdeavgiften i overveiende grad ha karakter av en pris på en framtidig sannsynlig rettighet. Trygden vil ha mye til felles med privat livs- eller skadeforsikring. Men de fleste trygdepremiene er tvungne innbetalinger på samme måte som skattene, selv om enkelte av trygdeordningene til en viss grad åpner adgang til frivillig medlemskap.

Det tekniske grunnlaget for beregningen av egenpremien varierer noe fra trygd til trygd. Det vanligste er å beregne egenpremien som en del av den trygdedes lønn. Her kan vi skille mellom avgifter beregnet etter den individuelle lønn (folketrygden), avgifter basert på en gruppering av de trygdede i inntektsklasser (syketrygden) eller en inndeling på stillingsgrupper (pensjonstrygden for sjømenn). Stillingsgrupperingen er gjennomført på en slik måte at den i realiteten betyr en gruppering etter inntektsklasser. I flere trygder liknes premiene ut med et like stort beløp på alle trygdemedlemmene (pensjonstrygd for fiskere).

Egenpremiens karakter av skatt blir framtrædende når det er liten sammenheng mellom fastsettingen av premiens størrelse og den risiko trygden skal dekke. Som et karakteristisk eksempel på en slik skattevirkning kan nevnes at det innenfor alle trygdeordninger finnes visse ytelser som i omfang varierer med forsørgelsesbyrden til medlemmet, uten at denne i noen tilfelle påvirker størrelsen av premien.

I de tilfelle hvor størrelsen av premien er avhengig av inntektens høyde, er også kontantytelsen fra trygden gradert etter inntekten. Likevel vil det som regel være en vesensforskjell mellom privat forsikring og de offentlige trygdene. I privat forsikring vil det beløp som forsikringen eventuelt skal dekke, være fastsatt i kontrakten. Premiene vil være bestemt ut fra dette. I de offentlige trygdene vil sammenhengen mellom innbetalingene og ytelsene være mindre fast. Under folketrygden er eksempelvis medlemmet sikret en grunntrygd, uansett størrelsen av innbetalingene.

Også for de trygder hvor innbetalingen er gradert etter inntekten, varierer kontantytelsene med forsørgelsesbyrden. Ofte dekker trygdene utgifter til andre tjenester uten hensyn til medlemmets inntekt, f. eks. legehjelp og sykehusopphold.

Arbeidsgiverens andel av premien. Bedriftene (arbeidsgiveren til den trygdede) deltar i finansieringen av de fleste trygdene. Fordelingen av innbetalingene mellom bedriftene er som regel avhengig av hvor mange trygdepliktige det er som er sysselsatt i de forskjellige bedriftene. Det vanligste grunnlag for beregning av bedriftspremier er derfor tallet på sysselsatte og lønnsutbetalingen. Bedriftspremien kan også være satt til en

fast prosent av innbetalt egenpremie fra arbeidstakere i bedriften. Denne fordelingsteknikken fører til at trygdeavgiftene blir en ekstra belastning på arbeidskraftkrevende bedrifter sammenliknet med mer kapitalkrevende. I enkelte trygdeordninger har også andre faktorer vært bestemmende for premieberegningen (produksjonens størrelse og art og bedriftens størrelse og tekniske karakter). I yrkesskadetrygden, som er den av trygdene som er sterkest preget av forsikringstekniske synspunkter, er bedriftene inndelt i risikoklasser etter forsikringstekniske beregninger over sannsynligheten for ulykker i bransjen.

Den nære sammenheng mellom premieinnbetalingen og sysselsettingen i bedriften gjør det i enkelte tilfelle naturlig å betrakte arbeidsgiverandelen av premien som et tillegg til den ansattes lønn. En premie som er proporsjonal med lønnen, vil bli innkalkulert i bedriftens kostnader på samme måten som selve lønnsutgiftene.

Gjennom innbetalingene til pensjonstrygdene er bedriftene med på å finansiere sosiale trygdeordninger til personer utenom ervervslivet. Slike innbetalinger vil derfor ha en sterkere skattemessig karakter.

Sett fra lønnstakerens side kan det være naturlig å betrakte bedriftspremiene som lønn i de tilfelle da det er en bestemt aktuarmessig sammenheng mellom den premie som innbetales pr. arbeider og arbeidernes sjanser til å motta ytelser fra trygden. En slik sammenheng er mest utpreget for yrkesskadetrygden.

Kapittel 22. Folketrygden og andre pensjonstrygder.

1. Folketrygden

Folketrygden har hjemmel i lov av 17. juni 1966. Den omfatter med få unntak alle som er bosatt her i riket. I tillegg kommer lønnsinntakere som er ansatt i annens tjeneste her i riket selv om de ikke er bosatt her, norske statsborgere om bord på norske skip og norske statsborgere i utlandet som er lønt av staten. Folketrygdens formål er å gi stønad ved alderdom, uførhet, dødsfall og tap av forsørger.

Utgiftene til trygdens ytelser skal dekkes ved:

- (i) medlemsavgift fra trygdede som har lønnsinntekt eller annen ervervsinntekt
- (ii) arbeidsgiveravgift
- (iii) tilskott fra stat, kommune og fra folketrygdfondet.

Premier blir ikke utskrevet på personer under 17 og over 69 år.

Det er den pensjonsgivende inntekt som danner grunnlaget for beregningen av medlemsavgiften. Likningsmyndighetene skal for hvert inntektsår fastsette pensjonsgivende inntekt på grunnlag av selvangivelsen. Beregnings-

grunnlaget faller likevel ikke sammen med «antatt inntekt» som danner grunnlaget for andre skatteberegninger. Pensjonsgivende lønnsinntekt omfatter lønn og annen godtgjørelse for arbeid. Lønnsbegrepet er et brutto-begrep i den forstand at det ikke gis noen fradrag for trygdepremier, gjeldsrenter, forsikringspremier m. v., men det gis fradrag for utgifter som har spesiell tilknytning til arbeidet.

Annen ervervsinntekt omfatter godtgjørelse for arbeid utenfor tjenesteforhold og inntekt av selvstendig næringsvirksomhet. Det er nettonæringsinntekt etter skattelovene uten fradrag for gjeldsrenter som danner utgangspunktet for beregningene. Det ordinære gjeldsrentefradraget er erstattet med et fast fradrag på 10 pst. av næringsinntekten uten hensyn til de faktiske gjeldsrenter.

Den viktigste inntektsart som faller utenfor grunnlaget, er inntekt av kapital som gir avkastning uavhengig av den trygdedes virksomhet for øvrig. Grunnlaget omfatter heller ikke pensjonsinntekter, livrenter etc.

Videre er pensjonsgivende inntekt, og dermed premiegrunnlaget, begrenset til et maksimumsbeløp som tilsvarer 8 ganger grunnbeløpet. Grunnbeløpet tilsvarer minstepensjonen til en enslig pensjonist. Denne pensjonen er i 1967 fastsatt til 5 400 kr.¹). Dette innebærer at det ikke beregnes premie av den delen av inntekten som overstiger 43 200 kr. (5 400 kr. × 8).

Medlemsavgiften blir beregnet etter en fast prosent av pensjonsgivende inntekt. Avgiftssatsen er satt høyere for annen ervervsinntekt enn for lønnsinntekt. Følgende avgiftssatser er fastsatt fram til 1970:

Avgiftssats for medlemmer med:

Ar	Lønnsinntekt Pst.	Annen ervervs- inntekt Pst.
1967	4,0	5,4
1968	4,0	5,8
1969	4,0	7,2
1970	4,0	7,8

Inntekter under 4 000 kr. er fritatt for avgift. Overstiger inntekten 4 000 kr., blir avgiften beregnet av hele inntektsbeløpet. For å unngå at marginalskatten skal bli for høy for inntekter som ligger like over grensen, er det bestemt at avgiften ikke må utgjøre mer enn 25 pst. av den delen av inntekten som overstiger 4 000 kr.

Arbeidsgivere skal innbetale en særskilt avgift til folketrygden. Arbeidsgiveravgiften skal beregnes av det beløp som arbeidsgiveren plikter å innberette til likningsmyndighetene som lønn i tjeneste. Dette innebærer at avgiften skal beregnes av bruttolønningen, uten noe fradrag for pensjonsinnskott

¹ Fra 1. januar 1968 er grunnbeløpet hevet til 5 900 kr.

eller underholdningsbidrag. I bruttolønningen inngår naturalytelser, overtidsgodtgjørelser, tantiømer, provisjoner osv. Hvis arbeidsgiveren i løpet av et kalenderår utbetaler en arbeidstaker større lønn enn 8 ganger grunnbeløpet, skal det likevel ikke betales arbeidsgiveravgift av den overskytende lønn.

For årene fram til 1970 skal arbeidsgiveren betale avgift etter følgende satser:

1967	7,0 pst.
1968	7,6 »
1969	8,2 »
1970	8,8 »

Det samlede offentlige tilskott til folketrygden er fastsatt til 1,6 pst. av pensjonsgivende inntekt i 1967 stigende til 1,7 pst. i 1970.

2. Andre pensjonstrygder.

En del yrkesgrupper var allerede før folketrygden ble innført, tilsluttet en offentlig pensjonsordning. En del av disse ordningene sikrer medlemmene bedre pensjonsvilkår på enkelte felter enn folketrygden. Statens Pensjonskasse gir eksempelvis høyere pensjoner, og medlemmene av pensjonsordningene for sjømenn, fiskere og skogsarbeidere er sikret pensjon fra en lavere pensjonsalder enn 70 år. Både ytelser og premier ved disse ordninger er samordnet med folkepensjoneringen. For å unngå at noen skal tape på overgangen, har en opprettholdt supplerende ordninger for disse gruppene. De premieinnbetalingene som er omtalt nedenfor, skal finansiere disse supplerende ordningene. For en del av ordningene er samordningen med folketrygden ikke fullt avklart, slik at reglene får en noe midlertidig karakter.

Pensjonsordningen for statens tjenestemenn og arbeidere har hjemmel i lovene om Statens Pensjonskasse og Statsbanenes Pensjonskasse av 28. juli 1949 og lov om pensjonsordningen for statens arbeidere av 30. juni 1950. Pensjonsordningene omfatter de stillinger som Kongen med samtykke av Stortinget fastsetter. Foruten de stillinger som går inn under statens lønnsregulativ og tarifflynte arbeidere, er det også innlemmet en del stillinger hvor lønnen utbetales av stat og fylke, stat og kommune (lærere) og spesielle halvoffentlige og private stillingsgrupper (sykepleiersker).

Alle som er ansatt i slike stillinger, er pliktige til å betale innskott til de respektive pensjonskasser så lenge de hever lønn. Ved beregningen av pensjonens størrelse er tjenestetiden satt til maksimum 30 år. I enkelte tilfelle må det følgelig betales inn innskott utover den tiden som danner grunnlaget for pensjonsberegningen.

Premien er satt til 2 pst. av pensjonsgrunnlaget. Som pensjonsgrunnlag regnes den faste lønn. Loven inneholder en begrensingsregel. Etter denne

regel skal den delen av regulativlønnen som overstiger lønn i lønnsklasse 22 bare medregnes med en tredel.

Pensjonstrygd for apoteketaten ble innført ved lov av 26. juni 1953. Trygden omfatter med noen få unntak apotekere og personer som er fast tilsatt ved et apotek.

Trygdens utgifter dekkes ved pensjonspremie som betales av den trygdede og i tilfelle hans arbeidsgiver. Den årlige premie er 12 pst. av den faste lønnen. Pensjonsgrunnlaget skal ikke overstige kr. 43 200. For selvstendige apotekere er grunnlaget satt til kr. 43 200. Inntil videre utliknes premien med 10 pst. på arbeidsgiveren og 2 pst. på arbeidstakeren.

Pensjonstrygden for sjømenn. Pensjonstrygden for sjømenn har hjemmel i lov av 3. desember 1948. Etter hovedregelen omfatter pensjonsordningen norske statsborgere som er tilsatt på norske skip på 100 registertonn eller mer, og personer tilsatt på redningsskøyter eller på hvalfangststasjoner utenfor riket.

Sjømannen har plikt til å betale avgift for den tiden tjenesten består. Arbeidstakerne er inndelt i fire avgiftsgrupper. Loven spesifiserer hvilke stillinger som kommer inn under de ulike avgiftsgruppene. Stillingsgrupperingen betyr en grov inndeling etter inntektens høyde. For gruppe 2 som omfatter matroser er den gjeldende avgiftssats pr. mnd. kr. 63. For gruppe 1 som omfatter offiserer er avgiften satt til et beløp som svarer til 150 pst. av avgiften i gruppe 2. For gruppe 3 og gruppe 4 utgjør avgiften henholdsvis 75 pst. og 50 pst. av avgiftsbeløpet i gruppe 2.

Rederiene skal betale et beløp som svarer til 150 pst. av arbeidstakernes avgift. Dessuten må de betale tilsvarende avgift for utenlandske arbeidstakere som hører til bemanningen.

Utgiftene til denne trygden dekkes også ved en del av laste- og fyravgiftene, ved tilskott fra trygdens fond og tilskott fra staten.

Pensjonstrygden for skogsarbeidere har hjemmel i lov av 3. desember 1951. Trygden omfatter personer som driver med skogsarbeid i Norge i annen manns tjeneste for lønn eller annen godtgjøring.

Trygdens utgifter dekkes ved premier fra de trygdede, tilskott fra arbeidsgivere, tilskott fra trygdens fond og tilskott fra staten. Størrelsen av premien fastsettes av Stortinget og fordelingen mellom arbeidstaker og arbeidsgiver av Sosialdepartementet. For tiden utgjør medlemspremien kr. 3,75 pr. uke. Arbeidsgiveren betaler et tilskott på 2,7 pst. av utbetalt arbeidslønn. Det kan videre pålegges en avgift på trevirke som skal brukes til finansiering av trygden. Denne avgiften betales av bedrifter som produserer cellulose, tremasse, papir, papp, kartong og fiberplater (wallboard). Er trygdens utgifter i regnskapsåret større enn inntektene, skal staten dekke underskottet.

Pensjonstrygden for fiskere ble innført ved lov av 28. juni

1957. Trygden omfatter etter hovedregelen fiskere, fangstfolk og mannskap som er tilsatt om bord på norske fiske- og fangstfartøyer.

Trygdens utgifter dekkes ved premie fra de trygdede, tilskott fra utførselsavgiften på fisk og fiskevarer og avgift på omsetning av fisk. Trygden er garantert av staten. Medlemspremien er for tiden kr. 2,50 pr. uke.

Kapittel 23. Andre trygder.

1. Syketrygden.

Syketrygden har hjemmel i lov av 2. mars 1956. Den omfatter med få unntak alle som er bosatt her i landet. I tillegg kommer bl. a. norske statsborgere om bord på norske skip og ved norske fangstekspedisjoner. De viktigste unntakene gjelder utlendinger i legasjoner etc. og personer som ifølge utenlandsk lov er sikret sykestønad under sitt opphold her i landet.

Ikke alle som kommer inn under trygden, går inn som selvstendige medlemmer. Loven skiller mellom medlem og familiemedlem. Som familiemedlem regnes:

- (i) ektefelle som forsørges av medlemmet
- (ii) barn under 18 år.

Forutsetningen er at ektefelle eller barn ikke har arbeidsinntekt over 2 000 kroner.

Familiemedlemmer går inn under forsørgerens medlemskap uten at dette virker inn på premiens størrelse.

Premiene for den enkelte trygdekasse blir fastsatt av Rikstrygdeverket. Kongen fastsetter etter forslag fra Rikstrygdeverket en normaltariff. Denne normaltariffen danner utgangspunktet ved fastsettingen av premietariffen for den enkelte trygdekasse. (Det gis prosentvise fradrag eller tillegg i normaltariffen.) Tariffen fastsettes etter hovedregelen slik at trygdekassens inntekter dekker utgiftene og gir adgang til å legge opp et reservefond. Reservefondet skal nyttes til dekning av eventuelt driftsunderskott. Hvis fondet overstiger et kvartals premieinntekt, kan trygdekassen yte bidrag til helsearbeid og sykdomsforebyggende arbeid. En slik bruk av midlene forutsetter godkjenning av Rikstrygdeverket.

Ved premieberegninger og ved fastsettelsen av en del ytelser fra trygden blir medlemmene delt inn i grupper. Hovedskillet går mellom arbeidstakere og ikke-arbeidstakere. Videre er det innført særordninger for visse spesielle grupper, f. eks. fiskere og sjømenn i utenriksfart. Vi skal nedenfor komme nærmere inn på premieberegningen for de ulike grupper.

Arbeidstakere omfatter med få unntak alle som får godtgjørelse for arbeid i en annens tjeneste. De viktigste unntakene gjelder arbeidstakere med års-

inntekt på 2 000 kroner eller under, arbeidsforhold som etter sin art ikke varer i 6 dager og medlemmer som har hovedervert i selvstendig virksomhet med biinntekt i annens tjeneste. Ved premieberegningen deles arbeidstakerne inn i 10 klasser. Fordelingen på klasser er bestemt ut fra medlemmets årlige arbeidsinntekt. Innen klassen skiller en igjen mellom vanlige arbeidstakere og visse grupper offentlige funksjonærer. Premien til offentlige funksjonærer er noe lavere enn for andre. Grunnen til dette er at stat eller kommune under funksjonærenes sykdom dekker utgifter som normalt hører inn under trygden. Tabellen nedenfor gir en oversikt over gjeldende premier etter normaltariffen (fra 2. januar 1967) for arbeidstakere.

Medlemspremie i øre pr. uke.

Årlig arbeidsinntekt	Sykepengeklasse	Vanlige arbeidstakere	Offentlige tjenestemenn		Militært befal uten sykepenger
			Uten sykepenger	Med sykepenger etter tre mnd.	
Kr.					
2 001— 4 000 ...	2	350	260	310	215
4 001— 6 000 ...	3	480	330	380	275
6 001— 8 000 ...	4	615	425	485	360
8 001—11 000 ...	5	755	525	595	450
11 001—14 000 ...	6	900	630	710	545
14 001—18 000 ...	7	1 050	740	830	645
18 001—25 000 ...	8	1 205	855	955	750
25 001—32 000 ...	9	1 365	975	1 085	860
32 001—40 000 ...	10	1 530	1 100	1 220	975
over 40 000.....	11	1 700	1 230	1 360	1 095

I tillegg til premien fra arbeidstakeren skal arbeidsgiveren betale et tilskott på 75 pst., kommunene 25 pst. og staten 20 pst. av medlemspremien.

Gruppen ikke-arbeidstakere omfatter vesentlig selvstendig næringsdrivende og for øvrig alle som ikke trygdes som arbeidstakere, familiemedlemmer eller som ikke kommer inn under særordningene. Også denne gruppen er inndelt i klasser betinget av den antatte årsinntekten (arbeidsinntekt + annen inntekt). Klassene er de samme som for arbeidstakere bortsett fra at det er innført to egne klasser for medlemmer med årsinntekt på 2 000 kr. eller under. Syketrygden yter normalt ikke sykepenger til ikke-arbeidstakere. Men medlemmer som er trygdet som ikke-arbeidstakere, kan tegne tilleggstrygd for sykepenger når den antatte årlige arbeidsinntekten overstiger 2 000 kr. Medlemmet kan velge om tilleggstrygden skal dekke sykepengeutbetaling etter 3 dagers ventetid eller etter 30 dagers ventetid. Premien vil i det siste tilfellet bli noe lavere. I motsetning til den vanlige premien er tilleggspremien bare avhengig av arbeidsinntekten. Etter normaltariffen er premiene følgende:

Medlemspremie i øre pr. uke.

Inntektsklasse	Uten sykepenges	Tilleggspremie for sykepenges	
		3 dagers ventetid	30 dagers ventetid
Kr.			
0— 1 000	150	—	—
1 001— 2 000	300	—	—
2 001— 4 000	350	110	60
4 001— 6 000	480	155	85
6 001— 8 000	615	195	105
8 001—11 000	755	235	130
11 001—14 000	900	275	150
14 001—18 000	1 050	315	175
18 001—25 000	1 205	355	195
25 001—32 000	1 365	395	215
32 001—40 000	1 530	435	235
Over 40 000	1 700	475	255

I kapittel XXIII i loven om syketrygd er det innført en særordning for manntallsførte fiskere og fangstmenn. Denne ordningen gjelder alle personer som er tatt opp i det manntall som føres etter lov om yrkesskadetrygd. Under denne ordningen blir det normalt utbetalt sykepenges etter klasse 5. Medlemspremien som for tiden er kr. 7,90 pr. uke, blir finansiert ved premie fra den trygdede (egenpremien) og ved tilskott dels fra staten og dels fra utførselsavgiften på fisk og fiskevarer.

Medlemmer med en antatt årlig arbeidsinntekt på over 13 000 kr. har adgang til å tegne tilleggstrygd og på denne måten få sykepenges etter en høyere klasse.

Tilleggspremiene i øre pr. uke er følgende:

Inntektsklasse	Tilleggspremie for sykepenges	
	3 dagers ventetid	30 dagers ventetid
Kr.		
13 001—14 000	40	20
14 001—18 000	80	45
18 001—25 000	120	65
25 001—32 000	160	85
32 001—40 000	200	105
Over 40 000	240	125

Stat og kommune yter tilskott til trygdeordningen med henholdsvis 20 pst. og 25 pst. av medlemspremien.

Kapittel XXIV i syketrygden inneholder bestemmelser om særtrygd for sjømenn i utenriksfart, flypersonell som vesentlig er sysselsatt utenfor riket

og offentlige tjenestemenn i utlandet. Reglene gjelder norske statsborgere eller personer med fast bopel i Norge.

Ved premieberegningen er sjømenn inndelt i 3 klasser etter stilling om bord. Medlemspremien varierer fra kr. 32,— til kr. 40,— pr. mnd. I tillegg til premien betaler arbeidsgiveren et tilskott på 75 pst., kommunene 25 pst. og staten 20 pst. av medlemspremien.

For flypersonell varierer premien fra kr. 32,— til kr. 38,— pr. mnd. Tilskott fra arbeidsgiveren og staten er henholdsvis 100 pst. og 20 pst. av medlemspremien.

For offentlige tjenestemenn i utlandet er premien stipulert til 101 kroner måneden. Medlemmet betaler selv 46 kroner og arbeidsgiveren 55 kroner.

Den siste gruppen det er innført særregler for, gjelder militært personell. Loven skiller mellom utskrevne menige eller korporaler og befal eller vervet personell. Premien fra menige og korporaler dekkes helt av staten. Befal og vervet personell betaler premier som varierer med trygdekassen.

2. Arbeidsløsetrygden.

Arbeidsløsetrygden er regulert ved lov av 28. mai 1959. Trygdeordningen omfatter etter hovedregelen alle som arbeider i annens tjeneste. Av viktige unntak kan nevnes offentlige tjenestemenn, arbeidstakere i husarbeid, arbeidstakere i fiske og fangst, arbeidstakere som har fylt 70 år, arbeidstakere med en årlig arbeidsinntekt på kr. 2 000 eller under.

Trygdepremien blir delt mellom arbeidstaker og arbeidsgiver med en halvdel på hver. Ukepremien er differensiert etter størrelsen av arbeidstakerens inntekt. Premieberegningen følger samme inntektsdeling som ved syke-trygden.

Den totale premien for arbeidstaker og arbeidsgiver beregnes etter følgende tabell:

Inntektsklasse Kr.	Ukepremie Kr.
2 001— 4 000	0,90
4 001— 6 000	1,20
6 001— 8 000	1,40
8 001—11 000	1,60
11 001—14 000	1,80
14 001—18 000	1,90
18 001—25 000	2,20
25 001—32 000	2,40
32 001—40 000	2,60
over 40 000	2,80

Premiene går til et stedlig arbeidsløysefond, som finansierer utgiftene med trygdeordningen. Trygdekommunen skal for hvert regnskapsår betale fondet et tilskott som svarer til en firedel av de premiene som er utliknet i året. 20 pst. av fondets inntekter (premier + kommunetilskott) skal gå til et riksreservfond for trygden. Dersom de lokale fond har vansker med å dekke utgiftene, skal riksreservfondet skyte til det som mangler. Staten innbetaler hvert budsjettår 60 pst. til riksreservfondet av de utgiftene dette har hatt til de stedlige fond.

Den viktigste stønaden etter denne lov er dagpenger og familiepenger under arbeidsløyse. Ved siden av direkte stønader gir arbeidsløysetrygden tilskott til bl. a. yrkesopplæring.

For norske statsborgere og personer bosatt i de nordiske land som er tilsett på norske skip i utenriksfart er det innført særregler. Reglene gjelder både finansieringen og stønadene.

3. Yrkesskadetrygden.

Yrkesskadetrygden er regulert ved lov av 12. desember 1958. Trygden omfatter stort sett alle arbeidstakere og visse andre grupper som for eksempel skoleelever, norske militærpersoner. Videre har noen grupper anledning til å tegne frivillig trygd. Dette gjelder eksempelvis selvstendig næringsdrivende.

Utgiftene ved trygdeordningen for arbeidstakere skal dekkes ved premier som betales av arbeidsgiveren. Arbeidsgiveren har ikke adgang til å belaste arbeideren med denne premien.

Premiesatsene skal fastsettes på en slik måte at summen av premiene gir kostnadsdekning for de skadetilfelle som inntreffer i året. En promille av de årlige premieinntektene blir overført til et disposisjonsfond.

Ved beregning av premien tas hensyn til den ulykkesrisiko som antas å gjelde for den enkelte næring. Næringene inndeles derfor i fareklasser, med en spesiell premiesats for hver klasse. Premiesatsene for de 7 fareklassene framgår av tabellen nedenfor.

Fareklasse	Premie pr. uke.
1	kr. 0,60
2	» 1,00
3	» 1,50
4	» 2,30
5	» 3,20
6	» 5,50
7	» 9,00

For sjømenn varierer premiesatsene med fartøyets bruttotonnasje.

For manntallsførte fiskere og fangstfolk inneholder loven særregler når det gjelder finansieringen. En del av premien blir betalt av medlemmet, resten yter staten og et offentlig fond. Denne yrkesgruppen har videre adgang til å tegne tilleggstrygd for den delen av den årlige arbeidsinntekt som overstiger kr. 10 000.

Selvstendig næringsdrivende som tegner frivillig trygd, betaler premien selv. Premiesatsene er avhengige av fareklasse.

English summary

The purpose of this publication is to provide a comprehensive survey of the Norwegian tax system. The publication is divided into four sections. Section I deals with the problems of definition and classification as well as the principles on which the Norwegian system is based. A brief historical survey and picture of the present structure of taxation are also included in this section. Section II describes taxes on income and wealth, section III indirect taxes, and section IV social security premiums. Other sources of public revenue, such as fees, surpluses of public enterprises, fines and confiscations, are excluded from this survey.

The total tax revenue in 1965 was approximately 17 300 million kr. or 38,8 per cent of the net domestic product. Tables 4—7 on pages 24—26 show the structure of the system. The tables provide both an administrative classification and a distribution by type of tax.

Approximately 75 per cent of the taxes are collected by the central government and the remainder by the municipalities. About 20 per cent of the central government's revenue was derived from direct taxes on persons and corporate bodies. The remainder of the central government's tax revenue from other sources is derived from social security premiums, the general sales tax and special taxes. Each of these three major groups yields approximately the same amount of revenue.

Direct taxes on income and wealth are the municipalities' principal source of revenue.

1. Taxes on income and wealth.

The following taxes on income and wealth are imposed:

Central government taxes.

- (i) ordinary income tax
- (ii) ordinary tax on wealth
- (iii) tax on income to the intermunicipal redistribution fund
- (iv) tax on wealth to the intermunicipal redistribution fund
- (v) special tax for foreign aid

Municipal taxes.

- (i) ordinary income tax
- (ii) ordinary tax on wealth.

Taxes on income and wealth are levied on both corporate bodies and persons. The same concepts of income generally form the basis for all taxes on income and wealth.

According to tax legislation all income derived from capital, labour or other activity is considered taxable whether the income is acquired over a longer period of time or occasionally. However, some income is exempt, such as most payments from public social security schemes, gains from the sale of securities and most lottery prizes. In addition, interest from bank deposits and certain other securities is exempt up to a certain amount. All expenditures in connection with the creation of income as well as interest paid on debts are tax deductible. Furthermore, one may deduct some social expenditures, such as premiums paid to public social security schemes and life insurance premiums up to a certain amount.

Wage and salary earners may, instead of deducting actual expenditures, use a standard deduction of 8 per cent. The minimum standard deduction is 700 kr. and maximum deduction 1 800 kr.

Income as shown on company books is generally the basis for the computation of corporate income for income tax purposes. However, the authorities may deviate from the accounts on some points, such as in the case of allowances for depreciation. Depreciation allowances, according to Norwegian law, should correspond to the real decrease in value. In practice a proportional rate is used on the basis of historical cost. The usual rates are 10 per cent for machinery, 2—3 per cent for buildings, and 6—8 per cent for ships. Moreover, the company may choose between two types of accelerated depreciation: «additional» depreciation and «initial» depreciation. Additional depreciation may be claimed up to 5 per cent of cost each year for the first three years provided the amount does not exceed 50 per cent of ordinary depreciation.

As an alternative to additional depreciation, an initial allowance may be claimed. This allowance may be claimed from the year in which construction begins, up to and including the fifth year after the asset is put into use. An allowance may be claimed which corresponds to 25 per cent of the cost which exceeds 500 000 kr. (25 per cent of the total cost for ships and aircraft). The company can determine how the deduction is to be distributed throughout the period, but the deduction in any one year must not exceed 50 per cent of income in that year. Ordinary and accelerated depreciation during the asset's lifetime must not exceed the asset's cost.

The tax on wealth is calculated on the basis of the taxpayer's net wealth. By law the wealth shall be assessed at the market value per 1 January in the

year of assessment. In principle all debts may be deducted in calculating net wealth.

For the purpose of scaling the tax assessment of income and wealth according to the number of dependents, personal taxpayers are placed into tax classes. Single personal taxpayers are generally placed in tax class 1, married couples with no children in class 2, married couples with one child in class 3, etc. A taxpayer can, because of age or illness, be placed in a higher tax class and thus claim an extra allowance.

Central government taxes. Various rates have been adopted for the calculation of national taxes on income and wealth for the following groups of taxpayers: personal taxpayers, seamen, joint-stock companies, housing societies, savings banks and co-operative societies.

Personal taxpayers are liable to a tax on income at the following rates:

	Assessed income				Tax rates
	Class 1 and 2	Class 3 and 4	Class 5 and 6	Class 7 and above	
	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.	Pct.
Of the first	24 000	26 000	28 000	30 000	10
Of the next	7 000	7 000	7 000	7 000	15
»	7 000	7 000	7 000	7 000	20
»	7 000	7 000	7 000	7 000	25
»	7 000	7 000	7 000	7 000	30
»	10 000	10 000	10 000	10 000	35
»	12 000	12 000	12 000	12 000	40
»	15 000	15 000	15 000	15 000	45
Of additional amounts					50

From the tax amount thus computed a deduction is provided, varying according to the tax class to which the taxpayer belongs. The deduction for tax class 1 is 500 kr., for tax class 2: 1 000 kr., tax class 3: 1 350 kr., tax class 4: 1 800 kr., tax class 5: 2 350 kr. and tax class 6: 3 000 kr.

Joint-stock companies are liable to a national tax on income at the rate of 30 per cent.

Both persons and corporate bodies must pay a special tax for foreign aid at the rate of 0,25 per cent of income.

The national tax on wealth for personal taxpayers is also progressive. Before the tax is computed certain allowances against the assessment are provided amounting to 30 000 kr. in class 1, and 50 000 kr. in class 2 and above. The tax is computed at the following rates:

	Taxable wealth	Tax rate
	Kr.	Pct.
Of the first	50 000	0,50
Of the next	50 000	0,75
»	100 000	1,00
»	100 000	1,25
»	200 000	1,50
Of additional amounts		1,75

Corporations are exempt from the ordinary tax on wealth paid to the central government.

A special government fund has been established to distribute grants to municipalities with low revenues. The fund is financed by an income tax for corporations and persons, and a tax on wealth for corporations. The income tax is computed on the basis of that part of taxable income which exceeds 20 000 kr. The rates vary from 3 to 5 per cent. The tax on wealth is levied at a rate of 0,2 per cent of the corporation's net wealth.

Municipal taxes. The ordinary income tax to the municipalities collected from personal taxpayers is calculated on the basis of taxable income according to a proportional rate. Taxable income is assessed income minus a tax-free allowance. The tax-free allowance varies according to the tax class to which the taxpayer belongs and the municipality in which the taxpayer is a resident. The municipalities may choose between three reduction tables. The tables are shown on page 58. The income recipient who has a lower income than the sum of the tax-free allowance in his tax class + the tax-free allowance in tax class 1 is completely exempt from taxation. The average municipal tax rate is 18,5 per cent.

The municipal tax on wealth is assessed at a rate of 0,4 per cent. For personal taxpayers only that part of wealth which exceeds 5 000 kr. is taxed.

Corporations, excluding shipping companies, are taxed at the same rates as personal taxpayers, but no tax-free deduction is allowed. Shipping companies are liable to a municipal income tax at a rate of 15 per cent, and a tax on wealth at the rate of 0,3 per cent.

2. Indirect taxes.

The Norwegian system of excise taxes consists of a series of special taxes. Only the most important can be discussed in this summary.

Customs duties are collected only for imports. According to the customs tariff the duty is set either as an amount per quantity unit or as a percentage of the value. Total revenue from customs duties amounted to approximately 4 per cent of the total value of imported goods.

The general sales tax is collected from the retailer. The sales tax is levied at the rate of 12 per cent of the retail price, including the tax. Approximately 70 per cent of private consumption is taxed. Among the items exempt from the tax are rent from dwellings, hotel and restaurant services, books, newspapers, and magazines. A tax on a large part of investment is also imposed, but some exemptions are made including investments in ships, dwellings and some social buildings.

The tax on motor vehicles consists of many types of taxes. Some are taxes imposed when the motor vehicle is acquired, while others are recurrent and related to ownership or the use of the motor vehicle. The most important of the latter type is the tax on petrol which is imposed at a rate of 65 øre per litre. For non-petrol operated motor vehicles a tax, stipulated at an amount in øre per kilometre, is imposed.

Taxes on alcohol are scaled according to type of beverage and alcoholic content. Special excise taxes on spirits constitute approximately 70 per cent of the sales price. The taxes on heady wine constitute about 50 per cent of the sales price and for light wine about 30 per cent. A tax of 0,50 kr. per litre is levied on beer when the alcoholic content is under 2,50 per cent, 1,60 kr. when the alcoholic content is between 2,50 per cent and 4,75, and 2,45 kr. for those which are stronger. An additional tax, which varies from 0,86 kr. to 1,26 kr. per litre, is levied on beer served at restaurants.

The tax on tobacco is scaled according to type of commodity. There are individual rates for cigarettes, smoking tobacco and chewing tobacco. The taxes on smoking tobacco and cigarettes constitute between 50 and 60 per cent of the sales price.

Other taxes which have a certain significance include the following (the tax rates are stated as a percentage of the wholesale price or as an amount per quantity unit): tax on chocolate (50 per cent), tax on jewellery and goods containing platinum, gold and silver (15 per cent), tax on cosmetics (40 per cent) and tax on carbonated non-alcoholic beverages (0,40 kr. per litre).

3. Social security premiums.

In this publication the social security schemes are combined into two major categories: pension plans and schemes which aim at providing support during a temporary loss of income. The social security agencies raise revenue from three main sources: premiums paid by members, employers' contributions, and contributions from the central government and municipalities.

The most important pension scheme is the general National Pension Scheme which aims at providing assistance for old age, disability or the death or loss of a provider. The insurance is financed by a membership fee amount-

ing to 4 per cent of wages and salaries and 5,4 per cent of other occupational income. Income below 4 000 kr. is exempt, and a fixed amount is paid on income above 43 200 kr. Moreover, the employer pays a fee to the Pension Scheme amounting to 7 per cent of disbursed wages and salaries. The central government and municipalities also participate in financing the program. Some professional groups have separate pension schemes financed by their own premiums. These schemes are co-ordinated with the National Pension Scheme, but provide a somewhat better insurance coverage. Among the groups with separate pension schemes are central government employees, seamen, forestry workers and fishermen.

The most important types of social insurance at a time of temporary loss of income are health insurance, unemployment insurance and occupational injury insurance. Health insurance and unemployment insurance are financed by members' premiums varying according to the member's income, and employer's contribution which is stipulated as a certain per cent of the member's premium, and contributions from the central government and municipalities. Occupational injury insurance is financed by premiums collected from the employers. All industrial enterprises are, in this connection, divided into 7 classes of risk with special premium rates for each class.

Bibliografiske opplysninger.

Denne listen omfatter de viktigste håndbøker og utredninger som har vært i bruk under arbeidet. I tillegg kommer en rekke forarbeider til skatte- og avgiftslovgivningen, departementale rundskriv og meldinger om skatteforhold.

- Bugge, K. L.: Skatterett del I. Om beskatning av aksjeselskap. 3. utg. Oslo 1946.
- Fagernæs, S.: Håndbok i skatterett og ligning. Mysen 1956. Tillegg til håndboken av mai 1965. Mysen 1965. Tillegg til håndboken av september 1966. Mysen 1966.
- Jæger, Oskar: Finansiell lære. Oslo 1930.
- Kvisli, K.: Skatterett. Hovedreglene om inntektsansettelsen. Oslo 1957.
- Seip, Helge: Kommunenes økonomi. Oslo 1949.
- Statistisk Sentralbyrå: Nasjonalregnskap 1865—1960. Oslo 1965. (NOS XII 163.)
- » » Langtidslinjer i norsk økonomi 1865—1960. Oslo 1966. (SØS nr. 16.)
- » » Økonomisk utsyn over året 1966. Oslo 1967. (NOS XII 210.)
- » » Skattestatistikk for inntektsåret 1964. Oslo 1967. (NOS XII 212.)
- » » Foreløpig skattelikning for inntektsåret 1965 (SU nr. 1, 1967).
- Thomle, J. E.: Skattelov for landet, utg. 14. Oslo 1961.
- » Skattelov for byene, utg. 11. Oslo 1963.
- » Skattelovene. Bind III. Oslo 1962.

SAMFUNNSØKONOMISKE STUDIER

(SØS)

Utkommet i serien SØS:

- Nr. 1. Det norske skattesystems virkninger på den personlige inntektsfordeling. (1954, kr. 3,00).
- Nr. 2. Skatt på personleg inntekt og middel. (1954, utsolgt).
- Nr. 3. Økonomisk utsyn 1900—1950. (1955, utsolgt).
- Nr. 4. Nasjonalregnskap. Teoretiske prinsipper. 1955, kr. 3,00).
- Nr. 5. Avskrivning og skattlegging. (1956, kr. 3,00).
- Nr. 6. Bedriftsskatter i Danmark, Norge og Sverige. (1958, utsolgt).
- Nr. 7. Det norske skattesystemet 1958. (1958, utsolgt).
- Nr. 8. Produksjonsstruktur, import og sysselsetting. (1959, kr. 5,50).
- Nr. 9. Krysslopsanalyse av produksjon og innsats i norske næringer 1954. (1960, kr. 10,00).
- Nr. 10. Dødeligheten og dens årsaker i Norge 1850—1955. (1962, kr. 8,50).
- Nr. 11. Kriminalitet og sosial bakgrunn. (1962, kr. 7,00).
- Nr. 12. Norges økonomi etter krigen. (1965, kr. 15,00).
- Nr. 13. Ekteskap, fødsler og vandringer i Norge 1856—1960. (1965, kr. 9,00).
- Nr. 14. Foreign ownership in Norwegian enterprises. (1965, kr. 12,00).
- Nr. 15. Progressiviteten i skattesystemet 1960. (1966, kr. 7,00).
- Nr. 16. Langtidslinjer i norsk økonomi 1865—1960. (1966, kr. 8,00).
- Nr. 17. Dødelighet blant spedbarn i Norge 1901—1963. (1966, kr. 7,00).
- Nr. 18. Storbyutvikling og arbeidsreiser. (1966, kr. 12,00).
- Nr. 19. Det norske kredittmarked siden 1900. (1967, kr. 11,00).
- Nr. 20. Det norske skattesystemet 1967. (1968, kr. 9,00).

I Samfunnsøkonomiske studier gir Statistisk Sentralbyrå ut undersøkelser som ikke er av rent statistisk karakter, bl. a. historiske og analytiske studier som blir utført ved Statistisk Sentralbyrås forskningsavdeling. Skriftene kan bestilles hos alle bokhandlere. En kan enten kjøpe dem enkeltvis eller abonnere på hele serien. I siste tilfelle vil publikasjonene bli tilsendt etter hvert som de kommer ut.

I kommisjon hos H. Aschehoug & Co., Oslo
Pris kr. 9,00