

SAMFUNNSØKONOMISKE STUDIER

24



DET NORSKE
SKATTESYSTEMET

HEFTE I

DIREKTE SKATTER 1974

THE NORWEGIAN SYSTEM
OF TAXATION

VOLUME I
DIRECT TAXES 1974

STATISTISK SENTRALBYRÅ
OSLO 1974

**DET NORSKE
SKATTESYSTEMET**
HEFTE I
DIREKTE SKATTER 1974

I kommisjon hos H. Aschehoug & Co., Oslo
Pris kr. 9,00

ISBN 82-537-0399-6

SAMFUNNSØKONOMISKE STUDIER NR. 24



DET NORSKE
SKATTESYSTEMET

HEFTE I

DIREKTE SKATTER 1974

THE NORWEGIAN SYSTEM
OF TAXATION

VOLUME I
DIRECT TAXES 1974

STATISTISK SENTRALBYRÅ
CENTRAL BUREAU OF STATISTICS OF NORWAY
OSLO 1974

ISBN 82-537-0399-6

Forord

Den første utgaven av Det norske skattesystemet, som ble utarbeidd av skatteforskningskontoret i Statistisk Sentralbyrå, ble publisert i 1958. I 1968 utga Byrået en ny, ajourført utgave av denne publikasjonen.

I den foreliggende utgaven har en, foruten å ajourføre selve skattereglene, foretatt en revisjon og utvidelse av de deler av stoffet som er av prinsipiell karakter. Siktemålet med dette er at publikasjonen — i tillegg til å tjene som oppslagsverk — skal kunne gi en bedre forståelse av hovedtrekkene i det norske skattesystem og dessuten danne en bredere bakgrunn for drøfting av eventuelle endringer i systemet.

Revisjonen i forhold til de tidligere utgavene gjelder for det første del I som bl.a. omfatter en analyse av problemer med avgrensning og inndeling av skattene og en diskusjon av noen av de prinsipper som danner basis for utformingen av et skattesystem. Dessuten har en, som innledning til framstillingen av de enkelte skatteordninger, lagt vekt på å diskutere forholdsvis inngående generelle og tekniske problemer som vedrører de skatteordningene som behandles i vedkommende avsnitt. Endelig er det i et appendiks gitt en kortfattet beskrivelse av modeller og EDB-rutiner som er utviklet i Statistisk Sentralbyrå og som nyttes til skatteanalyse- og skatteberegningsformål. Appendikset inneholder også eksempler på hvordan modellene og rutinene kan anvendes.

En har denne gang funnet det hensiktsmessig å dele publikasjonen i to hefter. Det første heftet, som nå sendes ut, inneholder to hoveddeler: del I som omhandler skattebegreper og inndeling av skattene, utviklingen av skattene og skattene i dag samt grunnprinsipper i det norske skattesystemet, og del II som gir en oversikt over de direkte skattene, dvs. skatter som utliknes på inntekt og formue. Det andre heftet, som en regner vil kunne foreligge i løpet av 1975, inneholder tre deler og vil omhandle trygdeavgiftene, de indirekte skattene og administrasjonen av de enkelte skatteordningene. Annet hefte vil også inneholde appendikset med skattemodellene og -rutinene. Det er to grunner til at Byrået har valgt å utgi publikasjonen på denne måten. For det første har det, siden den forrige utgaven ble utgitt, skjedd så store revisjoner av skattesystemet at det er sterkt behov for en ajourført framstilling særlig av det prinsipielle stoffet og av hovedprinsippene for den direkte skatlegging. For det annet vil en deling av publikasjonen forenkle den løpende ajourføring av skatteregelframstillingen generelt.

Under arbeidet har en dratt nytte av håndbøker og stortingsdokumenter m.m. om skatte spørsmål. En fortegnelse over det viktigste materiale som er nyttet i det foreliggende heftet, er tatt inn bakerst i publikasjonen.

Arbeidet med den ajourførte og reviderte utgaven er utført av den administrative leder ved Byråets skatteforskningskontor, cand. oec. Inger Gabrielsen, med forsker Erik Biørn som rådgiver.

Statistisk Sentralbyrå, Oslo 6. august 1974.

Petter Jakob Bjerve

Preface

This publication is an updated, revised and extended edition of *The Norwegian System of Taxation 1967* (SØS No. 20).

The purpose of the publication is two-fold; first, to provide a brief but comprehensive survey of the Norwegian system of taxation, secondly, to deal with tax problems of more general and principal character. Consequently, the publication will partly serve as reference material and partly as basic for better understanding of the Norwegian tax system as a whole.

In the chapters concerning the general aspects of the tax system, problems relating to the definition and classification of taxes are discussed. Technical problems of importance when choosing between the different types of taxes are also dealt with. Finally, an appendix contains a brief description of models and computer routines developed in the tax research division of the Bureau for analytical purposes. Illustrative examples are also given.

For various reasons the present edition of the publication is divided into two separate volumes. The first volume, which now is issued, contains two main parts: part I, dealing with definitions and classifications of taxes, the development and the present structure of the Norwegian taxes as well as general tax principles, and part II which gives a survey of the system of direct taxation. The second volume, which is intended to appear in 1975, deals with the social security premiums, the indirect taxes, and the administration of the different type of taxes, as well as the appendix mentioned above.

This edition has been prepared by Mrs. Inger Gabrielsen, with Mr. Erik Biørn as adviser.

Central Bureau of Statistics, Oslo, 6 August 1974.

Petter Jakob Bjerve

Innhold

Del I. Innledning og oversikt.

	Side
<i>Kapittel 1. Skattebegreper og inndeling av skattene</i>	13
1. Innledning	13
2. Hva er skatt	13
3. Inndeling av skattene	17
4. Behandlingen av skattene i denne publikasjonen	19
» 2. <i>Utviklingen av skattesystemet og skattene i dag</i>	20
1. Historisk oversikt	20
2. Skatteinntektene i dag	29
» 3. <i>Noen grunnprinsipper i det norske skattesystemet</i>	34
1. Innledning	34
2. Skatterettslige prinsipper	35
3. Nytte- og evneprinsippet	36
4. Nøytralitetsprinsippet	40
5. Prinsippet om administrativ enkelhet	42

Del II. Direkte skatter.

<i>Kapittel 4. Oppbyggingen av inntekts- og formuesskattesystemet</i>	44
1. Innledning	44
2. Generelle tekniske og prinsipielle sider ved skattlegging av inntekt	44
3. Generelle tekniske og prinsipielle sider ved skattlegging av formue	60
4. Oversikt over lover og vedtak om inntekts- og formuesskattene	65
» 5. <i>Skattlegging av personer</i>	67
A. Omfanget av skatteplikten	67
B. Den skattepliktige inntekten	68
1. Begrepet «antatt inntekt»	68
2. Inntekt av næringsvirksomhet	69
3. Særregler innen jordbruk, skogbruk og fiske	80
4. Lønnsinntekt	81
5. Pensjoner, livrenter og offentlige trygder	82
6. Stipend m.v.	84
7. Annen inntekt	85
8. Fradrag for utgifter som ikke er behandlet annet sted	89
C. Den skattepliktige formuen	91
1. Realaktiva	92
2. Finansaktiva	94
3. Gjeldsfradrag	95
D. Skattyterenheten, klasseføringen og forsørgerbegrepet	95
E. Skattesatser	99
1. Den ordinære inntektsskatt til kommunen	99
2. Den ordinære inntektsskatt til staten	99
3. Fellesskatt til Skattefordelingsfondet	100
4. Særskatt til utviklingshjelp	100
5. Barnetrygd, forsørgerstønad og særfradrag	101
6. Beregning av samlede inntektsskatter	102
7. Den kommunale formuesskatt	105

	Side
8. Formuesskatt til staten	106
9. Beregning av samlede formuesskatter	106
10. Begrensning av de samlede inntekts- og formuesskatter	107
F. Innbetaling av skattene	108
1. Forskottstrekk. Skatt av lønnsinntekt og liknende godtgjørelser ...	108
2. Forskottsskatt. Skatt av annen inntekt og av formue	111
3. Endelig oppgjør.....	111
4. Fordeling av skatten mellom stat, kommune, skattefordelingsfond og trygdeforvaltning.....	112
<i>Kapittel 6. Skatlegging av selskaper og institusjoner</i>	<i>112</i>
A. Aksjeselskaper	114
B. Andre selskaper og institusjoner.....	119
1. Forbruks-, innkjøps- og produsentsamvirke	119
2. Sparebanker, gjensidige skadeforsikringsselskaper og andre foreninger	121
C. Innbetaling av skattene.....	121
» 7. <i>De særlige skatteordninger for sjøfolk og for skattepliktige på Svalbard</i>	122
1. Sjømannsskatten	122
2. Svalbardskatten	124
» 8. <i>Hvordan skattene blir fordelt mellom kommunene</i>	126
1. Fordelingen av skattegrunnlaget	126
2. Skattefordelingsfondet	127
» 9. <i>Den skattemessige behandling av norske skattytere med inntekt og formue i ut-</i> <i>landet og utenlandske skattytere med inntekt og formue i Norge</i>	127
1. De alminnelige lovregler	128
2. Skatteavtaler	130
» 10. <i>Avgifter på arv og gaver</i>	131
<i>Sammendrag på engelsk</i>	135
<i>Bibliografiske opplysninger</i>	137
<i>Utkommet i serien SØS</i>	139

Standardtegn

- . Tall kan ikke forekomme
- Null

Contents

Part I. Introduction and survey.

	Page
<i>Chapter 1. Definition and classification of taxes</i>	13
1. Introduction	13
2. Definition of taxes	13
3. Classification of taxes	17
4. The treatment of taxes in this publication	19
» 2. <i>The historical development and the present tax system</i>	20
1. Historical review	20
2. Present structure of taxation	29
» 3. <i>Main principles of taxation</i>	34
1. Introduction	34
2. Tax law principles	35
3. The utility and ability principle	36
4. The principle of neutrality	40
5. The principle of simplicity in administration	42

Part II. Direct taxes.

<i>Chapter 4. The construction of a tax system based on income and wealth</i>	44
1. Introduction	44
2. General technical and principal problems in the taxation of income	44
3. General technical and principal problems in the taxation of wealth	60
4. A survey of the legislation concerning taxes on income and wealth	65
» 5. <i>Taxation of individuals</i>	67
A. The definition of taxable persons	67
B. Taxable income	68
1. The concept of «assessed income»	68
2. Business income	69
3. Income from agriculture, forestry and fishing	80
4. Wages and salaries	81
5. Pensions, annuities and social security benefits	82
6. Scholarships etc.	84
7. Other income	85
8. Deductible items not dealt with elsewhere	89
C. Taxable wealth	91
1. Real assets	92
2. Financial assets	94
3. Deduction of debts	95
D. The unit of taxation, the «tax-class» classification and the dependents	95
E. Tax rates	99
1. The municipal income tax	99
2. The national income tax	99
3. The income tax levied on behalf of the Tax Equalization Fund	100
4. The special income tax for foreign development aid	100
5. General children allowances, tax reliefs and income deductions for supporters of children	101
6. Summary of income tax rates	102

	Page
7. The municipal tax on net wealth	105
8. The national tax on net wealth	106
9. Summary of tax rates on net wealth	106
10. Limination of total taxes on income and net wealth	107
F. The system of tax payments	108
1. Taxes on wages, salaries, pensions and similar income.....	108
2. Taxes on other income and on net wealth	111
3. Final assessment	111
4. Distribution of taxes between the central government, the municipalities, the Tax Equalization Fund and the Social Insurance Administration	112
<i>Chapter 6. Taxation of corporations</i>	<i>112</i>
A. Joint-stock companies	114
B. Other corporations	119
1. Co-operative societies	119
2. Savings banks, indemnity insurance companies and others	121
C. The system of tax payments	121
» 7. <i>Seamen's tax and the tax scheme at Svalbard</i>	<i>122</i>
1. Income tax on seamen's income	122
2. Income and net wealth tax to Svalbard	124
» 8. <i>Distribution of taxes between the municipalities</i>	<i>126</i>
1. Distribution of income and property for tax purposes	126
2. The Tax Equalization Fund	127
» 9. <i>Non-resident taxpayers and residents who receive income from abroad</i>	<i>127</i>
1. Legislation	128
2. Double taxation conventions	130
» 10. <i>Inheritance and gift tax</i>	<i>131</i>
<i>English summary</i>	<i>135</i>
<i>Bibliographical information</i>	<i>137</i>
<i>Issued in the series Samfunnsøkonomiske studier (SØS).....</i>	<i>139</i>

Explanation of Symbols

- . Category not applicable
- Nil

Tabellregister

	Side
1. Direkte skatter. Omfatter skatter på inntekt og formue, avgifter på arv og gaver, årsavgift på personbiler m.v. samt noen andre relativt små skatter.....	23
2. Indirekte skatter til staten	26
3. Trygde- og pensjonspremier	27
4. Totale skatter og trygde- og pensjonspremier etter institusjon.....	28
5. Utviklingen i totale skatter og overføringer. Prosent av nettonasjonalproduktet....	29
6. Totale skatter og trygde- og pensjonspremier etter institusjon. Prosentvis fordeling	30
7. Oversikt over skatter og avgifter i 1972	31
8. Indirekte skatter til statsforvaltningen i 1972	32
9. Inntekts- og formuesskatter i 1972	33
10. Trygde- og pensjonspremier i 1972	33
11. Inntektsskatter i skatteklasse 1. Norske skatteregler 1974	57
12. Avskrivningssatser på maskiner og bygninger. Prosent av anskaffelsesverdien	74
13. Samlede formuesskatter i prosent av nettoformuen og marginale formuesskatteprosent. 1974	107

Index of tables

	Page
1. Direct taxes. Includes taxes on income and net wealth, inheritance and gift taxes, taxes on motor vehicles and some other relatively small taxes	23
2. Indirect taxes to the central government	26
3. Contributions to social security and pension schemes	27
4. Total taxes and contributions to social security and pension schemes by level of government	28
5. Development of total taxes and subsidies and other transfers to private households. Per cent of net domestic product	29
6. Total taxes and contributions to social security and pension schemes by level of government. As percentage of total taxes	30
7. Direct and indirect taxes in 1972	31
8. Indirect taxes to central government in 1972	32
9. Income and net wealth taxes in 1972	33
10. Social security and pension premiums in 1972	33
11. Income taxes for single persons. Norwegian tax rates 1974	57
12. Annual depreciation rates on machinery and buildings. Per cent of original cost ...	74
13. Total net wealth taxes as percentage of net wealth and marginal net wealth tax rates 1974	107

Del I. Innledning og oversikt

Kapittel 1. Skattebegreper og inndeling av skattene.

1. Innledning.

Det norske skattesystemet omfatter et meget stort antall forskjellige skatteordninger. Samtidig er gjennomgående de bestemmelser som gjelder for hver enkelt skatt, temmelig omfattende. Der er derfor vanskelig å få oversikt over skattesystemet ved å lese alle de lover og forordninger som gjelder. Dette gir i hovedsak bakgrunnen for å utgi denne publikasjonen. Formålet er — kort uttrykt — å gi en ajourført oversikt over det norske skattesystemet.¹

Publikasjonen er ikke ment å skulle tjene som oppslagsverk/håndbok med detaljopplysninger om de enkelte skattebestemmelser.² Siktemålet har vært å gi oversikten en slik form at den kan være til nytte for skatteinteresserte, politikere, administrasjonens folk og ellers andre som deltar i beslutningsprosessen når de skal vurdere det eksisterende regelverk og endringer i dette. Valg av framstillingsform er også påvirket av at publikasjonen skal kunne brukes i undervisningen ved en del utdanningsinstitusjoner.

I noen grad har en, særlig i publikasjonens første del, gjort forsøk på å se regelverkets utforming i sammenheng med økonomisk teori, spesielt den del av teorien som gjelder den offentlige økonomikk. I et appendiks har en behandlet og prøvd å utnytte de muligheter som foreligger for en tallmessig belysning av skattereglene, endringene i dem og skattene som ledd i samfunnsøkonomien.

2. Hva er skatt?

Innledningsvis står en overfor det problemet at selve skattebegrepet ikke er entydig, slik at det oppstår 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

¹ Når det gjelder reglene om inntekts- og formuesskattene som er behandlet i del II i det foreliggende heftet, er ajourføringen bragt fram til 1974. En har dessuten omtalt de viktigste skatteendringer som er vedtatt pr. juni 1974, og som er gjort gjeldende for 1975. ² I litteraturlisten bak i publikasjonen vil en finne henvisning til verker av denne art.

at skattebetalerne får noen umiddelbar gjenytelse av det offentlige for de beløp de må avstå. Denne definisjonen er imidlertid ikke presis nok og heller ikke tilstrekkelig omfattende til å løse alle tvilsspørsmål.

For det første er det ikke på forhånd gitt noen skarp grense mellom skatter og andre former for offentlige inntekter. Det oppstår f.eks. problemer når en skal avgrense skattene mot gebyrer, mot priser på varer og tjenester levert fra offentlige bedrifter, mot offentlig påbudte tilskott eller kontingenter til interesseorganisasjoner o.a. For det andre består et skattesystem ikke nødvendigvis bare av betalingsstrømmer fra publikum *inn* i offentlige kasser. Det kan i visse forbindelser være hensiktsmessig å betrakte enkelte utbetalinger *fra* det offentlige som negative skatter, fordi utbetalingene kan være etablert som ledd i (et supplement til) det totale skattesystem (eksempel: barnetrygdytelser, subsidier på forbruksvarer). Endelig har en det definisjonsproblemet som oppstår fordi det kan være tidsavstand mellom de disposisjoner som bestemmer skattens størrelse, det tidspunkt da skatten forfaller til betaling og det tidspunkt da skatten faktisk blir betalt. Nedenfor behandles i tur og orden noen aspekter av disse tre hovedproblemer.

(i) **G e b y r e r** (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. Gebyrene skiller seg i prinsippet fra vanlige skatter ved 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. og kommunale vann- og renovasjonsavgifter.

P r i s e r 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 i 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, havneav-

gifter, telefonavgifter og betaling for radio- og fjernsynslisenser oppfattet som priser og ikke behandlet i det følgende.

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 enkelte næringer for å fremme bestemte formål innen vedkommende næring. Oftest blir slike avgiftsordninger administrert av representanter for interesseorganisasjoner innen næringen under sterkere eller svakere medvirkning fra det offentlige. Eksempler: avgifter til omsetningsrådet for jordbruket, skogavgift, avgift til fjellkassene. Det hender imidlertid at ordningen helt ut blir administrert av det offentlige. Avgiftene får da karakter av skatt og er tatt med i denne publikasjonen.

Trygdeavgifter og pensjonspremier er tvungne innbetalinger til offentlige trygdeordninger, som er organisert som selvstendige institusjoner. Disse premiene står i en mellomstilling mellom skatter og priser (forsikringspremier). Men oftest er sammenhengen mellom den tvungne premien og motytelsen meget svak. Tendensen i de offentlige trygdeordningene har for den enkelte trygdede gått stadig sterkere i retning av å fra-vike forsikringstekniske prinsipper, selv om det tilstrebes balanse i trygdeordningenes *totale* inn- og utbetalinger — i hvert fall sett over et noe lengre tidsrom. Premiene eller avgiftene har derfor etter hvert fått sterkere preg av skatt. Alle de tvungne trygdepremiene er derfor tatt med i framstillingen.

(ii) De totale inn- og utbetalinger i form av skatter/avgifter og stønader/subsidier som foregår mellom den offentlige og den private sektor, kan regnes brutto eller netto. Det samme gjelder den enkeltes innbetalinger til og ytelser fra det offentlige. Fordi disse betalingsstrømmene i den senere tid har tiltatt både i størrelse og omfang, er det blitt vanlig å ta i bruk betegnelsene *bruttoskatter* og *nettoskatter*. Bruttoskattene er de totale skatter og avgifter som innbetales til den offentlige fra den private sektor. Disse bruttotall minus de beløp som tilbakeføres til den private sektor i form av stønader og subsidier, betegnes nettoskatter. Stønader og subsidier (som vi foran har kalt negative skatter) kan være alternativer til fradrags- eller unntaksbestemmelser i skattereglene. Hvilket alternativ som velges i praksis, bestemmes dels ut fra administrative hensyn, dels ut fra ønsker om bestemte allokering- eller fordelingsvirkninger. Mens fradrags- eller unntaksregler påvirker det skattebeløp som skal innbetales, og kan føre til at skatten blir null, men (i alminnelighet) ikke negativ, kommer stønader og subsidier skattyteren til gode enten som direkte utbetalinger eller i form av lavere for-

brukspriser, uten hensyn til hva han betaler i skatter og avgifter¹. Eksempelvis blir det i mange land anvendt differensierte satser under merverdiavgiften, med spesielt lave satser for matvarer. I Norge derimot brukes en felles avgiftssats, men til gjengjeld ytes subsidier til nedskrivning av prisene på visse matvarer. Fra 1974 er det dessuten innført en ordning med kompensasjon for merverdiavgift på en del matvarer. Inntil 1968 var boligbyggingen fritatt for omsetningsavgift. Fritaket falt da bort og ble erstattet av en tilskottsordning med satser basert på boligens areal. Hvis en ønsker sterkere prisnedskrivning enn avgiftssatsen gir rom for, er det nødvendig å gå subsidieveien, fordi det tradisjonelt ikke anvendes negative avgiftssatser. Forskjellen mellom de to metoder kan være av rent formell art. Den norske inntektskatten var inntil 1970 gradert etter familiestørrelsen — dels ved inntektsfradrag som økte med familiens størrelse, og dels ved fradrag i den utregnede skatten. Fra 1970 ble denne form for gradering avløst av forsørgerstønad og barnetrygdytelse. Dette virker omtrent på samme måte som skatter gradert etter barnetallet, men vil komme den stønadsberettigede til gode, selv om han ikke betaler inntektsskatt. Overgangen mellom disse former for familiegraderingsteknikk — inntektsfradrag, skattefradrag, forsørgerstønad, barnetrygdytelse — illustrerer likevel det formalistiske i sontringen mellom fradragsordninger og stønader. Utstrakt bruk av subsidier og stønader framfor differensierte satser og fradragsordninger bidrar imidlertid til å heve bruttoskattenivået.

De totale innbetalte skatter og avgifter *minus* stønader og subsidier betegnes som nevnt nettoskatter. I mange sammenhenger er nettoskattebegrepet mest interessant. For å begrense publikasjonens omfang har vi likevel valgt å behandle bare de «positive» skattene. Stønads- og subsidieordningene som har spesielt nær tilknytning til bestemte skatteordninger, er likevel i alminnelighet nevnt under omtalen av disse.

(iii) Som regel vil det gå en viss tid fra en transaksjon eller aktivitet utløser skatt, dvs. fra en skatt påløper, til skatten blir registrert eller bokført i offentlige regnskaper. En skjelner derfor mellom påløpne og bokførte skatter. Skatt av lønnsinntekt blir således trukket av arbeidsgiveren etter hvert som lønningene utbetales, men den innbetales til det offentlige etterskottsvis i tomånedlige terminer. Merverdiavgiften påløper ved salget, men innbetalingen skjer terminvis. Aksjeselskaper kan regne med at det oppstår en skattegjeld etter hvert som inntekten opptjenes, men gjelden forfaller til betaling gjennomsnittlig vel ett år etter inntjenings tidspunktet.

¹ Forsørgerstønaden står i denne henseende i en mellomstilling, idet den kommer til fradrag i skatten, men utbetales den stønadsberettigede hvis stønaden er høyere enn skatten.

Tobakksavgiftene innbetales ved kjøp av stempelmerker, som påsettes pakkningen før salget. Det at det er en avstand i tid fra en skatt påløper og til den blir bokført i de offentlige regnskaper, kan i seg selv ha økonomiske virkninger. I nasjonalregnskapet tar en primært sikte på å registrere *påløpne* skatter, mens et sett av skatteinnkreverkonti viser forskjellen mellom påløpne og bokførte skatter. (Skattebetalingsordningene blir behandlet i sammenheng med framstillingen av de enkelte skattetyper.)

Den avgrensning og definisjon av skattene vi er blitt stående ved i denne publikasjonen, kan diskuteres. I siste instans vil disse spørsmål alltid måtte avgjøres konvensjonelt. Det avgjørende blir 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 debatt. I noen grad har vi også lagt vekt på ytelsens finansielle betydning. Det siste synspunkt har således spilt inn når f.eks. sportler og gebyrer ikke er omtalt. Ellers har vi latt grensene falle sammen med dem som brukes i det norske nasjonalregnskapet, som igjen følger FN's nye standard for nasjonalregnskap.

3. Inndeling av skattene.

Fra et administrativt synspunkt vil det være naturlig å foreta en inndeling av skattene etter hvilke offentlige forvaltningsorganer som mottar skatteinntektene. En kunne da eksempelvis basere seg på nasjonalregnskapets gruppering av offentlig forvaltning, der hovedgruppene er:

- (i) Statsforvaltningen — herunder hører i første rekke statskassen, som igjen hovedsakelig består av statens bevilgningsregnskap, dvs. den delen av statens virksomhet som drøftes i forbindelse med statsbudsjettet.
- (ii) Trygdeforvaltningen — hvorav forvaltningen av folketrygden utgjør den vesentligste delen.
- (iii) Kommuneforvaltningen — som også omfatter fylkenes økonomiske virksomhet.

Ved økonomiske analyser er det imidlertid oftest andre sider ved skattesystemet enn de administrative som er av interesse. Et av de problemer som har vært ganske inngående behandlet, særlig i eldre litteratur, er spørsmålet om hvem som i siste omgang «bærer» skattene. Denne problemstillingen førte til en todeling av skattene der en trakk skillet mellom direkte og indirekte skatter. Med direkte skatter forstod en da de skattene som i det vesentlige ble forutsatt båret av dem som skatten ble utliknet hos. Disse skattene var således antatt ikke å kunne overveltes på andre. Indirekte skatter var slike skatter som (av praktiske grunner) ble oppkrevd hos produsentene

eller 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 — og særlig betegnelsene — blir fremdeles meget brukt, således i Statistisk Sentralbyrås nasjonalregnskapspublikasjoner og i nasjonalbudsjettene. Det erkjennes imidlertid at det ikke er mulig å trekke skarpe grenser mellom de ulike skatter på basis av deres overveltningsvirkninger.

En inndeling av skattene, med tilhørende betegnelser, som opprinnelig var knyttet til bestemte antatte økonomiske virkninger, er i det hele tatt svært ofte blitt opprettholdt, selv om en senere er kommet til at antakelsene om de økonomiske virkninger som de bygger på, er tvilsomme.

En annen skatteinndeling som det ofte er hensiktsmessig å anvende, er inndelingen etter hvor omfattende grunnlag skattene utskrives på. Her er betegnelsen *generelle skatter* tatt i bruk for de skatteformer som utskrives på et forholdsvis generelt grunnlag — eksempelvis de vanlige inntekts- og formuesskattene og den alminnelige omsetningsavgiften —, mens *særlige avgifter* eller *punktskatter* særlig er brukt som betegnelse på skatter hvor utlikningsgrunnlaget er begrenset til visse grupper varer og tjenester — f.eks. tobakks- og alkoholavgiften o.l.

Betegnelsen *særskatt* anvendes i blant om skatter som øremerkes til bestemte formål — således f.eks. særskatt til utviklingshjelp — i motsetning til skatter som går inn i de offentlige kasser uten å være bundet til særskilte formål, som f.eks. de ordinære inntektsskatter til staten.

Enda en inndeling som hyppig er i bruk, er sondringen mellom *foretaksskatter* og *personskatter* (konsumentskatter). Foretaksskattene er skatter som tar sikte på å påvirke foretakenes disposisjoner, eksempelvis inntektsskatt på aksjeselskaper og investeringsavgift, mens personskatter er skatter som tar sikte på å påvirke konsumentenes disposisjoner, for eksempel inntektsskatt på personer og merverdiavgift. Heller ikke dette skillet er skarpt. Direkte eller indirekte vil alle skatter kunne påvirke både foretakenes og konsumentenes økonomiske disposisjoner.

Et forsøk på å klassifisere skattene etter deres antatte virkninger slik at inndelingen passer innenfor enhver økonomisk analyse, har liten utsikt til å føre fram. Klassifiseringen må i hvert aktuelt tilfelle tilpasses vedkommende analyses forutsetninger og formål. I den norske økonomiske analyse- og planleggingsmodellen MODIS skiller en således mellom de skatter som en antar påvirker samfunnsøkonomien via virkninger på nominell disponibel inntekt, og de som virker gjennom prisene.

En tilsvarende gruppering brukes også i det norske nasjonalregnskapet, der basis for inndelingen samtidig er av mer formell art, idet en legger vekt på hvem som betaler skattene og dessuten på utlikningsgrunnlaget («skatte-

subjekt» og «skatteobjekt», se senere). Nasjonalregnskapets hovedtyper av skatter er:

- (i) **Direkte skatter**, som omfatter tvungne betalinger til offentlige forvaltningssektorer utliknet på skattyternes inntekt og/eller formue (men unntatt trygdeavgifter), på spesielle formuesgjenstander (varige konsumgoder) som eies av private konsumenter, på arv og gaver samt andre engangsskatter på inntekt og formue.
- (ii) **Trygdeavgifter**, som omfatter medlems- og arbeidsgivers andel av avgifter til offentlige trygdeordninger.
- (iii) **Indirekte skatter**, som omfatter avgifter og skatter til offentlige forvaltningssektorer betalt av næringsdrivende i forbindelse med kjøp av driftsmidler, produksjon og omsetning. Også utbytte av eierkapital i offentlige monopoler regnes av praktiske grunner som indirekte skatt.

Også ved den mer detaljerte inndeling i nasjonalregnskapet foretas klassifiseringen gjennomgående etter skattenes utlikningsgrunnlag. Ved valg av klassifikasjonssystem er det dessuten lagt vekt på administrasjonens ønsker om bestemte spesifikasjoner samt ønsket om å tilgodese mulighetene for omgruppering ut fra spesielle analyseformål.

I praksis vil det ved inndeling av skattene som regel være fullt tilfredsstillende å trekke grenser etter rent konvensjonelle linjer, særlig i en framstilling av skattesystemet som den foreliggende, som gjennomgående er av beskrivende art. Den inndeling av skattene vi har valgt å bruke, følger i hovedtrekk nasjonalregnskapets.

4. Behandlingen av skattene i denne publikasjonen.

I neste kapittel skal vi gi en kort framstilling av skattesystemets historiske utvikling og et tverrsnitt av skattesystemet slik det er i dag. Særlig vil vi ta sikte på å illustrere den finansielle betydningen av de ulike skatteformer. I kapittel 3 drøftes de prinsipper som har vært med på å bestemme utformingen av skattesystemet.

Publikasjonen er delt inn i fem hoveddeler. Kapitlene 1 til 3 utgjør del I «Innledning og oversikt». Del II — «Direkte skatter» — omhandler skatter som utliknes på inntekt og formue både til stats- og kommuneforvaltningen, samt avgifter på arv og gaver. De resterende delene omhandler trygdeavgiftene, de indirekte skattene og administrasjonen av de enkelte skatteordningene.¹ En kortfattet beskrivelse av modeller og EDB-rutiner som Byrået benytter

¹ Benevnelsene skatter og avgifter har i vanlig språkbruk tilnærmet samme innhold som direkte og indirekte skatter. Som det framgår av teksten, regnes imidlertid visse avgifter med blant de direkte skattene, mens enkelte skatter klassifiseres som indirekte skatt.

til skatteberegnings- og skatteanalyseformål, er gitt i et appendiks, som også gir en del eksempler på anvendelser.¹

Hver hoveddel innledes med et kapittel om de tekniske og prinsipielle problemer som er felles for de skatteordningene som omtales i vedkommende del. Hensikten har vært at disse kapitlene skal ha selvstendig interesse og skal kunne leses løsrevet fra den mer detaljerte regelframstillingen som finnes under omtalen av de enkelte skatteordninger. Vi har tatt sikte på å illustrere problemene og løsningene på dem ved eksempler fra det norske skattesystemet. Særlig har vi lagt vekt på å vise hvordan skattleggingen i flere henseender er differensiert, noe som forutsetter en omtale av begrepene skattesubjekt, skatteobjekt og skattesatser.

Med *skattesubjekt* menes det rettssubjekt — person eller institusjon — som er rettslig forpliktet til å gi oppgaver til skattemyndighetene, innbetale skattene osv. Med *skatteobjekt* menes grunnlaget for beregning av skatten. Det kan være inntekt, formue, et konsumgode (egen bolig, motorvogn o.l.), eller en utgift (kjøp av varer og tjenester). Skatteforskriftene inneholder gjerne detaljerte regler om skatteobjektet. Eksempelvis gis i forskriftene om merverdiavgift detaljerte regler angående omfanget av avgiftspliktig omsetning. Avgrensningen av skattepliktig inntekt og formue er på tilsvarende måte fastlagt ved omfangsrike regler i skattelovene. Differensiering av skattleggingen kan oppnås ved å fritta spesielle objekter som etter de generelle regler er skattepliktige. *Skattesatsene* angir hvordan skatten skal beregnes når skattesubjekt og skatteobjekt er kjent. Satsen kan være gitt som en prosentsats eller som et krone- og ørebeløp pr. mengdeenhet. En ønsket differensiering kan oppnås ved å gradere skattesatsene etter skattesubjekt eller -objekt.

Kapitlene om de enkelte skatteordninger inneholder en kort oversikt over de viktigste lover og vedtak som behandler vedkommende skatt. Hovedtyngden av framstillingen er viet reglene om hvordan skattene beregnes. For øvrig vil en også finne opplysninger om hvilke offentlige myndigheter som mottar skatteinntektene.

Kapittel 2. Utviklingen av 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. Parallelt med den verbale framstillingen presenterer vi tabeller med oppgaver over hvor meget de ulike skatteformer har

¹ Som nevnt i forordet, er publikasjonen delt i to hefter. Delene I og II blir behandlet i det foreliggende heftet, mens de øvrige delene og appendikset vil bli behandlet i annet hefte.

innbrakt i de offentlige kasser. Det er da lite tilfredsstillende å betrakte de nominelle skattebeløp isolert. 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 inntektsskatt. Den ble utliknet på faste eiendommer i landdistriktene og av inntekt og næring i byene.

Skatten var hva vi kaller en repartisjonsskatt. Det totale skattebeløpet ble fastsatt først og ble dernest 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 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 imidlertid ikke noe radikalt brudd med tidligere prinsipper. Det var nærmest slik at tidligere praksis ble lovfestet. På ett punkt skjedde det likevel en vesentlig endring. 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, men det er etter hvert blitt foretatt en rekke endringer i de enkelte paragrafer. Fra 1969 til 1970 ble det gjennomført særlig mange revisjoner i forbindelse med omleggingen av skattesystemet til mer indirekte beskatning. Stort sett er likevel lovene bygd opp etter samme prinsipper i dag som for over 60 år siden. De viktigste endringene finner en i reglene om jord- og skogbrukslikningen, i avskrivningsreglene, og i reglene om at visse utgifter kan komme til fradrag mer ut fra sosiale hensyn enn ut fra hensynet til «utgifter til inntekts ervervelse».

Selv om utlikningsgrunnlaget således gjennomgående har vært det samme i hele århundret, har skatte s a t s e n e vært revidert gjentatte ganger. I de første årene ble inntektsskatten til s t a t e n utliknet etter proporsjonale satser, men allerede 1896 ble de gjort progressive.¹ Formuesskatten til staten har for personlige skattytere vært progressiv siden budsjettåret 1913—14, bortsett fra i årene 1970 og 1971 da det ikke ble utskrevet formuesskatt til staten. Utviklingen har både for inntektsskatten og formuesskatten stort sett gått i retning av sterkere progresjon og heving av det alminnelige nivå for skattesatsene. En relativt kraftig senking i satsnivået og en demping av progresjonen fant sted med virkning fra inntektsåret 1970 i forbindelse med skatteomleggingen dette år.

Opprinnelig ble alle skattytere skattlagt etter samme progresjonstabell. Men fra begynnelsen av 1920-årene ble selskaper og institusjoner skilt ut og skattlagt etter egne satser. Således ble selskapsskattleggingen til staten regulert ved egen lov av 13. juli 1921, som senere er erstattet med en ny lov av 19. juni 1969 og gjort gjeldende både ved stats- og kommuneskattelikningen.

De ordinære k o m m u n e - skatter på inntekt og formue har alltid vært utliknet etter proporsjonale satser. Nivået er stadig blitt hevet innenfor den rammen skattelovene til enhver tid har trukket.

I tillegg til den ordinære kommuneskatten ble det i 1921 innført en progressiv kommunal tilleggs skatt på høyere inntekter. Opprinnelig var det overlatt til den enkelte kommune å avgjøre om den ville utlikne tilleggs skatten, og i tilfelle var det flere skattesatstabeller å velge mellom. Etter den annen verdenskrig ble denne «kommunale tilleggs skatten» gjort obligatorisk med felles skattesatser for hele landet. En del av tilleggs skatten ble overført til Skattefordelingsfondet, som er blitt brukt til kommunal skatteutjamning. Fra og med inntektsåret 1963 gikk hele tilleggs skatten — nå

¹ Proporsjonal skattesats: En sats som utgjør en fast prosent av det beløp som skal skattlegges.

Progressiv skattesats: En sats som stiger med det beløp som skal skattlegges. Se også Leif Johansen: «Offentlig økonomikk», sidene 195 og 196.

kalt «inntektsavgift» — til Skattefordelingsfondet, samtidig som formueskatten til staten fra selskaper ble utliknet som en formuesavgift til fondet. Fra 1970 er både inntekts- og formuesavgiften bortfalt; i stedet skal det svares en proporsjonal «fellesskatt» til Skattefordelingsfondet både på selskapsinntekt og personlig inntekt.

I 1962 og i alle år fra og med 1964 er det blitt utskrevet en særskatt til utviklingshjelp på basis av antatt inntekt ved kommuneskattelikningen.

Tabell 1 gir inntrykk av utviklingen i de direkte skatter til staten og kommunene og hvilken betydning de har hatt som inntektskilde for det offentlige. Tallene er hentet fra nasjonalregnskapet. Som nevnt i kapittel 1, omfatter begrepet direkte skatt i nasjonalregnskapet noe mer enn inntekts- og formuesskatter, bl.a. inngår avgifter på arv og gaver, visse avgifter på

Tabell 1. Direkte skatter.¹ Omfatter skatter på inntekt og formue, avgifter på arv og gaver, årsavgift på personbiler m.v. samt noen andre relativt små skatter.

Direct taxes.¹ Includes taxes on income and net wealth, inheritance and gift taxes, taxes on motor vehicles and some other relatively small 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 statens samlede skatteinntekter <i>As percentage of total tax revenues</i>	Mill. kr.	I pst. av nettonasjonalproduktet <i>As percentage of net domestic product</i>	I pst. av kommunenes samlede skatteinntekter <i>As percentage 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
1969* ...	4 060	6,8	27,7	6 609	11,0	97,4
1970* ...	3 206	4,7	18,2	7 387	10,7	97,1
1971* ...	4 282	5,6	20,6	8 516	11,1	97,2
1972* ...	5 325	6,4	22,9	9 506	11,3	97,4
1973* ...	5 861	6,2	22,9	11 005	11,6	97,6

Kilde: Nasjonalregnskap. *Source: National Accounts.*

¹ For årene 1865 til og med 1965: Oppgaver etter tidligere norske nasjonalregnskapsdefinisjoner. For årene fra og med 1969: Oppgaver etter FN's nye standard for nasjonalregnskap, det nye SNA.

¹ *For the years 1865—1965: Figures according to former Norwegian standard of national accounts. As of 1969: Figures according to the new UN System of National Accounts, SNA.*

konsumgoder samt bøter og inndragninger. Disse andre skattene er ubetydelige i forhold til inntekts- og formuesskattene. Eiendomsskatter blir regnet som indirekte skatt og er ikke med i tabell 1.

Ser vi på statsskattene, får vi et generelt inntrykk av at skattene har vokst både absolutt sett og i forhold til nettonasjonalproduktet. Noen år skiller seg imidlertid ut, nemlig 1920, 1950 og 1970. Toppene i 1920 og 1950 kan dels forklares ut fra en sterk nominell inntektsøkning hos de skattepliktige uten tilsvarende justeringer i skatteprogresjonen, og dels ut fra ekstraordinære skatter, som ble utliknet i begge etterkrigsperiodene. Nedgangen i 1970 — både beløpsmessig og relativt sett — registrerer lempingen i reglene for skattlegging av inntekt og formue ved skatteomleggingen dette året. Betydningen av de direkte skatter som inntektskilde for staten, har således vekslet ganske sterkt fra periode til periode.

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

Indirekte skatter. Helt fram til første verdenskrig var toll en statsens viktigste inntektskilde. I en lang periode i forrige århundre kom over 80 prosent av statens skatteinntekter fra toll. Året før inntektsskattene ble innført utgjorde toll ca. 73 prosent av statens skatteinntekter. 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», (GATT) med Norges tilslutning til EFTA og i frihandelsavtalen med EF.

Særavgifter utenom toll spilte også en viss rolle så tidlig som i forrige århundre. Omkring 1890 fikk staten ca. 20 prosent 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 som ble lagt på gull- og sølvvarer, silke eller stoffer av silke, kosmetika etc. Fra og med 1969 omfatter de årlige avgiftsvedtak etter loven av 1933 bare kosmetiske toalettmidler.

Den viktigste nye skatteordningen fra mellomkrigstiden, ved siden av sær-

avgiftene, var den alminnelige omsetningsavgiften, som ble innført i 1935. Avgiften utgjorde opprinnelig 1 prosent av omsetningsverdien på hvert omsetningsledd, unntatt ved salg fra produsent til videreforhandler. I september 1940, etter utbruddet av den annen verdenskrig, ble avgiften lagt på siste ledd i omsetningen og satsen hevet til 10 prosent. Den nåværende ordningen med merverdiavgift på alle ledd i omsetningen ble innført fra 1. januar 1970 med en sats på 20 prosent.

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-, tobakk-, alkohol- og bensinavgiftene har således vært hevet gjentatte ganger. Dette skyldes bl.a. at flere av disse særavgifter fastsettes i forhold til varenes vekt, volum el. likn. Under en generell prisvekst vil den relative verdi av mengdeavgiftene avta, dersom det ikke blir foretatt regelmessige satshevinger. Den alminnelige omsetningsavgiften ble utvidet til å omfatte flere varer, særlig innenfor bygge- og anleggssektoren. Ved innføring av merverdiavgiften ble avgiftsgrunnlaget ytterligere utvidet. 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. Fra 1970 ble det, som ledd i skatteomleggingen, innført en særskilt avgift på investeringer.

Tabell 2 viser hva de indirekte skattene til staten har betydd de siste hundre år. Det framgår hvilken beskjeden og synkende rolle tollene spiller som inntektskilde. Inntektene av den alminnelige omsetningsavgiften har økt sterkt — med et ekstra sprang fra 1969 til 1970 da sisteleddsavgiften ble avløst av merverdiavgiften — og de utgjør nå mer enn 40 prosent av statens samlede skatteinntekter. Særavgiftene har fra 1930 representert en relativt stabil inntektskilde for staten. På de kommunale budsjetter har de indirekte skattene, bortsett fra eiendomsskatten, alltid spilt en helt ubetydelig rolle. Vi har derfor ikke funnet det nødvendig å illustrere denne lokale skatteformen nærmere enn hva som indirekte framgår av tabell 1.

Trygdepremienne. I forrige århundre ble direkte offentlige stønader til private finansiert over de offentlige budsjetter (f.eks. fattigforsorgen). Etter hvert ble det etablert særskilte trygdeordninger organisert som selvstendige institusjoner med egne regnskaper, og utgiftene ble dekket ved premieinnbetalinger. I 1894 fikk vi den første trygdeordningen ved lov om ulykkesforsikring for industriarbeidere. Før første verdenskrig kom ulykkesforsikring for fiskere (1908), sykeforsikring (1909) samt (i 1911) ulykkesforsikring for sjømenn. Ulykkestrygdene ble senere erstattet av en generell yrkesskadetrygd (1960). Statens Pensjonskasse ble opprettet ved

Tabell 2. Indirekte skatter til staten.¹
Indirect taxes to the central government.¹

År Year	Toll Customs			Generelle avgifter ² General indirect taxes ²			Særaggifter ³ Excises ³		
	Mill. kr.	I pst. av netto- nasjonal- pro- duktet <i>As per- centage of net domestic product</i>	I pst. av statens samlede skatte- inntekter <i>As per- centage of total tax revenue</i>	Mill. kr.	I pst. av netto- nasjonal- pro- duktet <i>As per- centage of net domestic product</i>	I pst. av statens samlede skatte- inntekter <i>As per- centage of total tax revenue</i>	Mill. kr.	I pst. av netto- nasjonal- pro- duktet <i>As per- centage of net domestic product</i>	I pst. av statens samlede skatte- inntekter <i>As per- centage 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	40	0,7	6,3	196	3,6	30,7
1950..	177	1,3	6,0	498	3,7	16,9	1 159	8,6	39,4
1960..	499	1,8	8,6	2 041	7,2	35,1	1 809	6,4	31,1
1965..	544	1,2	5,7	3 622	8,1	37,8	2 823	6,3	29,5
1969*	493	0,8	3,4	5 414	9,0	36,9	4 704	7,9	32,0
1970*	488	0,7	2,7	7 714	11,2	43,7	6 231	9,1	35,3
1971*	509	0,7	2,5	8 705	11,3	41,9	7 253	9,4	35,0
1972*	519	0,6	2,2	9 554	11,4	41,0	7 881	9,4	33,9
1973*	521	0,5	2,0	10 709	11,3	41,9	8 454	8,9	33,1

Kilde: Nasjonalregnskap. *Source: National Accounts.*

¹ Se tabell 1, note 1. ² Til og med 1969: Alminnelig omsetningsavgift. Fra 1970: Mer-
 verdiavgift. ³ Omfatter avgift på investeringer.

¹ See table 1, note 1. ² Up to and including 1969: General purchase tax. As of 1970: Value
 added tax. ³ Including investment tax.

«Lov om pensjonsordning for statens tjenestemenn» av 20. april 1917. I slut-
 ten av mellomkrigsperioden og etter siste verdenskrig er trygdesystemet
 blitt videre utbygd. Vi fikk alderstrygden (1936), arbeidsløsetrygden (1938),
 krigspensjoneringen (1946), pensjonstrygden for sjømenn (1948), pensjons-
 ordningen 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), forsørgertrygden for barn (1957), uføretrygden (1960)
 og enke- og morstrygden (1964).

Med virkning fra 1. januar 1967 ble en rekke av de trygdeordningene som
 tidligere var selvstendige, slått sammen i henhold til lov om folketrygd (av

17. juni 1966). Fra og med 1971 ble de resterende større trygder inkorporert i folketrygdloven, og det ble innført en felles finansieringsordning for alle disse trygdene. Utviklingen har gått i retning av at en stadig større personkrets er kommet inn under trygdeordningene. Videre er premieinnbetalingene etter hvert blitt gradert over en stadig videre inntektsskala. I dag dekker trygdene de alt vesentligste tilfelle av inntektsbortfall og omfatter hele befolkningen. Avgiftene øker med inntekten helt opp til godt over kr. 100 000.

Ved særskilt lov er det gitt regler om samordning av stønader fra folketrygden og de gjenværende selvstendige trygdeordninger (f.eks. pensjons-trygden for skogsarbeidere, fiskere og sjømenn) samt en rekke andre pensjonsordninger.

Noen trygder og direkte ytelser blir fremdeles helt ut finansiert over de offentlige budsjetter. Dette gjelder f.eks. krigspensjoneringen for militærpersoner, ytelser som gis etter lov om sosial omsorg (som fra 1965 avløste den tidligere lov om forsorgsvesenet) og barnetrygden. Barnetrygden er imidlertid ingen trygd i vanlig forstand, men, som tidligere nevnt, snarere et ledd i utformingen av den direkte personskattleggingen.

Tabell 3. Trygde- og pensjonspremier.¹

Contributions to social security and pension schemes.¹

År ² Year ²	Trygde- og pensjonspremier i alt <i>Total contributions</i>		Medlemspremie <i>Members contribution</i> Mill. kr.	Arbeidsgiverandel <i>Employers contributions</i> Mill. kr.
	Mill. kr.	I pst. av netto- nasjonalproduktet <i>As percentage of net domestic product</i>		
1900.....	2	0,2	0,8	1,2
1910.....	3	0,2	0,8	2,2
1920.....	42	0,6	28	14
1930.....	38	1,0	26	12
1939.....	82	1,5	58	24
1950.....	323	2,4	215	108
1960.....	1 794	6,3	1 226	568
1965.....	3 441	7,7	1 992	1 449
1969*.....	6 694	11,2	2 800	3 894
1970*.....	7 566	11,0	3 127	4 439
1971*.....	10 132	13,2	4 120	6 012
1972*.....	12 446	14,8	4 970	7 476
1973*.....	15 274	16,1	6 034	9 240

Kilde: Nasjonalregnskap. *Source: National Accounts.*

¹ For årene 1900 til og med 1965: Oppgaver etter tidligere norske nasjonalregnskapsdefinisjoner. For årene fra og med 1969: Oppgaver etter FN's nye standard for nasjonalregnskap, det nye SNA. ² Det ble ikke skrevet ut premier av betydning for 1900.

¹ *For the years 1900—1965: Figures according to former Norwegian standard of national accounts. As of 1969: Figures according to the new UN System of National Accounts, SNA.*

² *No premiums of extent were levied prior to 1900.*

Tabell 3 viser utviklingen i trygde- og pensjonspremiene siden århundreskiftet. Som det framgår av tabellen, har innbetalingene til de offentlige trygdeordninger økt betydelig i dette tidsrom. Det er et karakteristisk trekk at arbeidsgiverandelen har steget vesentlig sterkere enn premieinnbetalingene fra medlemmene.

Som en sammenfatning av og et supplement til den historiske framstilling ovenfor, vises i tabell 4 utviklingen fra 1900 og fram til i dag i totale direkte og indirekte skatter samt trygde- og pensjonspremier fordelt på mottakerinstitusjonene: statsforvaltningen, trygdeforvaltningen og kommuneforvaltningen.

Tabell 4. Totale skatter og trygde- og pensjonspremier etter institusjon.¹

Total taxes and contributions to social security and pension schemes by level of government.¹

År Year	I alt Total		Statsforvaltningen Central government Mill. kr.	Trygdeforvaltningen ² Social Insurance Administration ² Mill. kr.	Kommuneforvaltningen Local government Mill. kr.
	Mill. kr.	I pst. av nettonasjonalproduktet As percentage of net domestic product			
1900.....	85	8,5	51	2	32
1910.....	115	8,9	65	3	47
1920.....	885	13,7	506	42	337
1930.....	613	15,8	312	38	263
1939.....	1 061	19,6	638	82	341
1950.....	4 439	33,0	2 945	323	1 171
1960.....	10 275	36,3	5 808	1 794	2 673
1965.....	17 264	38,8	9 576	3 441	4 247
1969* ...	28 148	47,0	14 671	6 694	6 783
1970* ...	32 808	47,7	17 639	7 566	7 604
1971* ...	39 644	51,6	20 749	10 132	8 763
1972* ...	45 483	54,3	23 279	12 446	9 758
1973* ...	52 099	54,9	25 545	15 274	11 280

Kilde: Nasjonalregnskap. Source: National Accounts.

¹ Se tabell 3, note 1. ² Omfatter også premier til statens pensjonskasser.

¹ See table 3, note 1. ² Including premiums to Central Government Pension Fund.

Det framgår av tabellen at i 1973 utgjorde de totale skatteinntektene vel 52 milliarder kroner. Det betyr at godt over halvparten av nettonasjonalproduktet passerte offentlige kasser. I 1960 var beløpet 10,3 milliarder kroner og prosenten vel 36, og ti år tidligere — i 1950 — utgjorde de totale skatteinntektene 4,4 milliarder kroner som var 33 prosent av nettonasjonalproduktet.

En stor del av disse skatteinntektene, i dag nær halvparten, anvendes til di-

rekte og indirekte overføringer til private, dvs. til alders- og uførepensjoner, sykepenger, barnetrygd m.v. samt til subsidier, og de totale overføringene har steget sterkere enn de samlede skatte- og avgiftsinntektene. Differensen mellom de offentlige skatteinntekter og overføringene til private — dvs. nettoskattene — har derfor steget langt svakere enn de totale skatter og trygdepremier — bruttoskattene. Dette framgår av tabell 5, som viser utviklingen av disse størrelsene i prosent av nettonasjonalproduktet fra 1930 og fram til i dag.

Tabell 5. Utviklingen i totale skatter og overføringer. Prosent av nettonasjonalproduktet.¹

Development of total taxes and subsidies and other transfers to private households. Per cent of net domestic product.¹

År <i>Year</i>	Bruttoskatter i alt <i>Total gross taxes</i>	Direkte og indirekte overføringer til private i alt <i>Subsidies and other transfers to private households, total</i>	Nettoskatter i alt ² <i>Total net taxes²</i>
1930.....	15,8	3,9	11,9
1939.....	19,6	5,5	14,1
1950.....	33,0	13,7	19,3
1960.....	36,3	14,8	21,5
1965.....	38,8	16,2	22,6
1969*	47,0	19,6	27,4
1970*	47,7	22,5	25,2
1971*	51,6	24,0	27,6
1972*	54,3	25,3	29,0
1973*	54,9	25,8	29,1

Kilde: Nasjonalregnskap. *Source: National Accounts.*

¹ Se tabell 1, note 1. ² Bruttoskatter i alt minus direkte og indirekte overføringer i alt.

¹ *See table 1, note 1.* ² *Total gross taxes minus subsidies and other transfers to private households, total.*

Mer enn 3/4 av bruttoskattene har i de senere år blitt disponert av stats- og trygdeforvaltningen, dvs. av den statlige sektor, og altså knapt fjerdedelen av kommunene. Kommunenes andel har vært stadig synkende. Dette skyldes særlig trygdeforvaltningens økende andel av de totale skatteinntekter, mens statsforvaltningens relative andel har vært mer stabil. Den relative fordeling av de totale skatteinntektene på de offentlige forvaltningsorganer framgår av tabell 6.

2. Skatteinntektene i dag.

Som nevnt i foregående avsnitt, blir i dag mer enn halvparten av nettonasjonalproduktet disponert av den offentlige forvaltning i form av skatte-

Tabell 6. Totale skatter og trygde- og pensjonspremier etter institusjon. Prosentvis fordeling.

Total taxes and contributions to social security and pension schemes by level of government. As percentage of total taxes.

År <i>Year</i>	I alt <i>Total</i>	Stats- forvaltningen <i>Central government</i>	Trygde- forvaltningen <i>Social Insurance Administration</i>	Kommune- forvaltningen <i>Local government</i>
1900.....	100	60	2	38
1910.....	100	56	3	41
1920.....	100	57	5	38
1930.....	100	51	6	43
1939.....	100	60	8	32
1950.....	100	66	7	26
1960.....	100	57	17	26
1965.....	100	55	20	25
1969*	100	52	24	24
1970*	100	54	23	23
1971*	100	52	26	22
1972*	100	51	27	22
1973*	100	49	29	22

Noter: Se tabell 4.

Notes: See table 4.

og avgiftsinntekter, hvorav statsforvaltningens andel utgjør om lag 50 prosent, trygdeforvaltningens over fjerdeparten og kommuneforvaltningens vel 20 prosent.

Videre har vi konstatert at av statsforvaltningens skatteinntekter dominerer de indirekte skattene, der særlig den generelle merverdiavgiften utgjør en hovedinntektspost. Av statsforvaltningens samlede skatteinntekter har merverdiavgiften i de siste årene utgjort mer enn 40 prosent, særavgiftene og tollene til sammen vel 35 prosent og de direkte skattene ca. 23 prosent, jfr. tabell 1 og 2. Blant særavgiftene kommer avgifter på noen få varegrupper inn med særlig stor tyngde, nemlig investeringsavgiften, avgiftene på bensin og motorkjøretøyer og på alkoholholdige drikkevarer samt tobakkstempelavgiften. Av de direkte skatter til staten utgjør inntekts- og formuesskattene mer enn 93 prosent. Tabell 7 gir en oversikt over de viktigste skattene med tilhørende beløp for 1972. I tabell 8 vil en finne en mer detaljert oppstilling av statens indirekte skatter, mens tabell 9 gir ytterligere informasjon om inntekts- og formuesskattene, der disse bl.a. er fordelt på forskottspliktige — dvs. vesentlig personlige — skattytere og på etterskottspliktige, dvs. på selskaper og institusjoner.

Av tabell 1 i forrige avsnitt så vi at mer enn 97 prosent av kommunenes skatteinntekter består av direkte skatter, hvorav det vesentligste er inntekts- og formuesskatter. Kommunenes indirekte skatter skriver seg først og

fremst fra eiendomsskattene. I tabell 7, som gir en oversikt over de enkelte direkte og indirekte skattene, har vi også tatt med kommuneskattene. En vil finne en nærmere spesifisering også av de kommunale formues- og inntekts-skatte i tabell 9.

Avgiftene til trygdeforvaltningen består av medlemspremier fra arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende, utliknet på grunnlag av de trygdepliktiges inntekt, samt av arbeidsgivertilskott som utliknes på basis av utbetalt lønn. (Trygdeforvaltningen mottar dessuten overføringer fra stats- og kommuneforvaltningen i form av tilskott til trygdeordningene.) For at bildet av de totale skatter fra private til den offentlige forvaltning skal bli fullstendig, har vi i tabell 7 også tatt med trygde- og pensjonspremier for året 1972. Videre vises i tabell 10 en nærmere spesifisering av trygdeavgiftene for 1972.

Tabell 7. Oversikt over skatter og avgifter i 1972. Mill. kr.¹
Direct and indirect taxes. 1972. Million kroner.¹

	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>	14 831	5 325	9 506
a. Inntekts- og formuesskatter <i>Income and net wealth taxes</i>	14 371	4 997	9 376
b. Arveavgift <i>Inheritance tax</i>	94	94	—
c. Årsavgift på personbiler og motorsykler (konsumen- ter) <i>Tax on motor vehicles (consumers)</i>	205	205	—
d. Andre <i>Other</i>	161	29	132
2. Indirekte skatter <i>Indirect taxes</i>	18 206	17 954	252
a. Toll <i>Customs</i>	519	519	—
b. Merverdiavgift <i>Value added tax</i>	9 554	9 554	—
c. Avgift på investeringer m. v. <i>Investment tax</i>	1 893	1 893	—
d. Avgifter på alkohol <i>Excise taxes on alcoholic beve- rages</i>	1 289	1 289	—
e. Avgifter på tobakk <i>Excise tax on tobacco</i>	652	652	—
f. Avgifter på sjokolade og sukkerverarer <i>Excise tax on chocolate and confectionary</i>	154	154	—
g. Avgifter på bensin og motorkjøretøyer <i>Petrol tax and other road taxes</i>	2 284	2 284	—
h. Eiendomsskatter <i>Real estate taxes</i>	250	—	250
i. Andre <i>Other</i>	1 611	1 609	2
3. Trygde- og pensjonspremier <i>Social security and pension premiums</i>	12 446	12 446	—
I alt <i>Total</i>	45 483	35 725	9 758

¹ Påløpne skatter.

¹ *Taxes due to be paid.*

Tabell 8. Indirekte skatter til statsforvaltningen i 1972. Mill. kr.¹
Indirect taxes to central government. 1972. Million kroner.¹

Toll <i>Customs</i>	518,9
Merverdiavgift <i>Value added tax</i>	9 554,0
Investeringsavgift <i>Investment tax</i>	1 893,0
Omsetningsavgift på brennevin og vin <i>Excise tax on sale of spirits and wine</i> ..	900,2
Avgift på øl <i>Excise tax on beer</i>	326,2
Skjenkningsavgift på øl <i>Tax on the serving of beer</i>	30,4
Driftsoverskott i A/S Vinmonopolet <i>Profits from the State Wine and Spirits Monopoly</i>	30,0
Avgift på salgs- og skjenkerettigheter <i>Excise tax on licenses to sell and serve spirits</i>	2,3
Stempelavgift på tobakksvarer <i>Excise tax on tobacco</i>	652,3
Avgift på sjokolade og sukkervarer <i>Excise tax on chocolate and confectionary</i> ..	153,8
Avgift på alkoholfrie drikkevarer <i>Excise tax on non-alcoholic beverages</i>	75,3
Avgift på kosmetikk <i>Excise tax on cosmetics</i>	80,0
Avgift på bensin <i>Tax on petrol</i>	1 099,9
Avgift på motorkjøretøyer <i>Excise tax on motor vehicles</i>	791,5
Vektavgift på bensindrevne lastebiler <i>Tax on petrol-lorries</i>	3,2
Kilometeravgift m. m. <i>Tax on kilometers covered</i>	253,0
Avgift ved overdragelse av registrerte motorkjøretøyer <i>Tax on transfers of registered motor vehicles</i>	136,2
Årsavgift på personbiler og motorsykler (næringslivet) <i>Tax on motor vehicles (business)</i>	65,0
Mineraloljeavgift <i>Excise tax on mineral oil</i>	55,2
Totalisatoravgift <i>Excise tax on race tracks</i>	16,3
Overskott ved Pengeotteriet <i>Lotteries</i>	63,8
Honoraravgift <i>Excise tax on fees</i>	2,9
Avgift på Norsk Rikskringkasting <i>Tax paid by the Norwegian Broadcasting Corporation</i>	0,4
Apotekavgift <i>Sales tax on medicine</i>	15,7
Avgift på farmasøytiske spesialpreparater <i>Tax on pharmaceutical preparations</i>	1,0
Avgift på elektrisk kraft <i>Tax on electricity</i>	145,1
Avgift på utvinning av petroleum m. v. <i>Tax on extraction of petroleum etc.</i> ...	47,7
Stempelavgift på dokumenter <i>Stamp duty on documents</i>	69,6
Laste- og fyravgifter <i>Loading and lighthouse fees</i>	15,3
Andre indirekte skatter over bevilgningsregnskapet <i>Other indirect taxes on the central government budget account</i>	203,4
Indirekte skatter over bevilgningsregnskapet <i>Indirect taxes entered on the central government budget account</i>	17 201,6
Avgifter til Finansdepartementets fond <i>Taxes to government funds</i>	64,5
Avgifter til Prisdirektoratets fond <i>Taxes to the Price Directorate's funds</i>	50,5
Avgifter til Kraftförfondet <i>Tax on concentrated feeds</i>	348,0
Andre indirekte skatter utenom bevilgningsregnskapet <i>Other indirect taxes outside the central government budget account</i>	238,0
Indirekte skatter i alt <i>Total</i>	17 902,6

¹ Påløpne skatter.

¹ *Taxes due to be paid.*

Tabell 9. Inntekts- og formuesskatter i 1972. Mill. kr.¹*Income and net wealth taxes 1972. Million kroner.¹*

	I alt <i>Total</i>	Av dette utliknet på: <i>Assessed on:</i>		
		Etter- skotts- pliktige <i>Corpora- tions and institutions</i>	For- skotts- pliktige <i>Personal tax- payers</i>	Sjøfolk (norske) <i>Seamen (Nor- wegian)</i>
Statsskatter <i>Central government taxes</i>				
Formuesskatt <i>Net wealth tax</i>	240,8	111,4	129,4	.
Ordinær inntektsskatt <i>Ordinary income tax</i>	2 985,0	531,4	2 396,9 ²	56,7 ²
Fellesskatt til Skattefordelingsfondet <i>Contri- butions to the Tax Equalization Fund</i>	1 338,5	79,3	1 227,0	32,2
Særskatt til utviklingshjelp <i>Special tax for foreign aid</i>	482,5	34,5	434,3	13,7
Statsskatter i alt <i>Total</i>	5 046,8	756,6	4 187,6	102,6
Kommuneskatter <i>Municipal taxes</i>				
Formuesskatt <i>Net wealth tax</i>	412,0	79,2	332,8	.
Inntektsskatt <i>Income tax</i>	8 963,6	537,4	8 185,0	241,2
Kommuneskatter i alt <i>Total</i>	9 375,6	616,6	8 517,8	241,2

Kilde: Skattestatistikk 1972. *Source: Tax Statistics 1972.*¹ Skattelikningstall, dvs. påløpne skatter. ² Utliknet skatt før fradrag av forsørgerstønad.¹ *Taxes due to be paid.* ² *Assessed tax before deduction of tax reliefs for supporters of children between 17 and 20 years.*

Tabell 10. Trygde- og pensjonspremier i 1972. Mill. kr.

Social security and pension premiums 1972. Million kroner.

	Medlems- premie <i>Members contribution</i>	Arbeids- giverandel <i>Employers contribution</i>
Folketrygden <i>The National Insurance Scheme</i>	4 687	6 842
Statens Pensjonskasse <i>Central Government Pension Scheme</i>	219	405
Statsbanenes pensjonskasse <i>State Railways Pension Scheme</i>	13	138
Pensjonsordningen for statens arbeidere <i>Pension Scheme for central government workers</i>	10	19
Pensjonsordningen for apoteketaten <i>Pension Scheme for pharma- ceutical employees</i>	2	8
Pensjonstrygden for sjømenn <i>Pension Scheme for seamen</i>	35	60
Pensjonstrygden for fiskere <i>Pension Scheme for fishermen</i>	3	—
Pensjonstrygden for skogsarbeidere <i>Pension Scheme for forestry workers</i>	1	4
I alt <i>Total</i>	4 970	7 476

Kapittel 3. Noen grunnprinsipper i det norske skattesystemet.

1. Innledning.

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

1. Borgerne bør i alle stater bidra til finansieringen av de offentliges utgifter i forhold til sin evne, dvs. i forhold til den inntekt de har.
2. 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.
3. Alle skatter bør innkreves på den tiden og på den måten som trolig passer best for skattyteren.
4. 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 utformingen av skattesystemet kan det være hensiktsmessig å dele i to grupper:

- (i) Prinsipper som er avledet av et generelt politisk grunnsyn, men som ikke spesielt er utformet med sikte på å dekke skattemessige problemer.
- (ii) Prinsipper som er spesielt utledet i den hensikt å danne grunnlag for skattesystemets utforming.

Eksempel på et skatteprinsipp som faller under gruppe (i) ovenfor, er Adam Smith's grunnsetning om at skatteplikten skal være bestemt og ikke vilkårlig. Dette prinsippet kan avledes av det alminnelige grunnsynet som setter rettsikkerheten opp som et ideal. Det er karakteristisk for skatte- og finansiellitteraturen fra de siste 150 år at skatteprinsipper som er henført til gruppe (i), vesentlig er avledet av de samme politiske idéer som danner basis for de vesteuropeiske staters rettssystem og styreform generelt.

En prinsipiell drøfting av slike generelle idéer ligger utenfor rammen av denne publikasjonen. I det følgende skal vi derfor bare helt kort nevne de viktigste prinsipper av denne karakter som har preget utformingen av det norske skattesystemet. Dette er gjort i avsnitt 2 nedenfor. Det er imidlertid grunn til å merke seg at prinsipper av spesielt skattemessig art til dels er sterkt preget av de generelle politiske idéer, noe som vil framgå av de øvrige avsnitt i dette kapittel.

Når skatte- og finansteoretikerne i eldre tid prøvde å stille opp grunn-

¹ Sitatet er hentet fra Oskar Jæger: *Finanslære*, Oslo 1930, s. 296 f.f.

setninger for skattesystemets utforming, hadde dette en spesiell hensikt: Ut fra disse prinsipper tok de sikte på å utlede regler for hvordan et rasjonelt skattesystem burde være ordnet. Adam Smith's første grunnsetning om at skattene burde fordeles etter evne og at evnen skulle måles ved hjelp av inntekten, var et prinsipp av denne karakter.

Det norske skattesystemet slik det er i dag, er — i likhet med skattesystemet i de fleste andre land — ikke blitt laget ved systematiske deduksjoner ut fra bestemte grunnsetninger. I den alminnelige skattedebatt og i begrunnelsene for de forskjellige skatteordninger, vil en likevel ofte finne henvisninger til slike prinsipper, mer eller mindre presist utformet. Det eksisterende regelverk er imidlertid i stor utstrekning et resultat av en rekke mindre endringer som er foretatt over en lang periode, men som ikke er begrunnet ut fra prinsipielle betraktninger. Samlet og i lys av endrede samfunnsforhold vil den opprinnelige begrunnelse derfor kunne bli lite dekkende for den eksisterende ordningen. I avsnittene 3, 4 og 5 i dette kapittel skal vi gjennomgå de viktigste av disse skatteprinsipper som har preget det norske skattesystem.

2. Skatterettslige prinsipper.

Et grunnleggende prinsipp for skattleggingen i Norge, er at skattleggingsretten tilligger Stortinget. Grl. § 75 sier således: «Det tilkommer Stortinget at ... paalegge skatter, afgifter, told og andre offentlige byrder, ...». At skattleggingsretten er tillagt Stortinget, hindrer imidlertid ikke at dette ved lov kan delegere sin skattleggingsrett. Skattelovene¹ gir kommunene rett (og plikt) til å pålegge visse skatter innenfor nærmere fastlagte rammer. 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 skattleggingen og dels ved årlige skattevedtak.

Fortsettelsen av sitatet ovenfor fra Grl. § 75 lyder slik: «som dog ikke gjælder udover 31. December i det næst paafølgende aar, medmindre de af et nyt ordentlig Storthing udtrykkelig fornyes...». Grunnloven slår altså fast at skattevedtakene bare kan gjøres gjeldende for en

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.

begrenset tid. Dette kan sies å være det andre grunnprinsipp som vår skattelovgivning bygger på. Hensikten er bl.a. at ett storting ikke skal kunne binde senere storting. Regelen om tidsbegrensning tolkes imidlertid slik at den bare gjelder de skatter som tilfaller statskassen i snever forstand. Skatter til kommuner, til fonds m.v. som utgjør egne rettssubjekter, reguleres uten slik særskilt tidsbegrensning.

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

Et fjerde grunnprinsipp 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, med maktfordelingsprinsippet og med 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. Loven setter imidlertid bestemte skranker for denne retten, 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.

3. Nytte- og evneprinsippet.

Adam Smith's grunnsetning om at skatten skulle fordeles etter evne og at evnen skulle måles ved hjelp av inntekten, er — som nevnt foran — eksempel på et prinsipp som skulle være retningsgivende for utforming av skattene. Adam Smith utdypet dette nærmere: «Statens utgifter er for den enkelte i en stor stat det samme som forretningsutgiftene er for parthaverne i en stor eiendom, noe som parthaverne må bidra til i forhold til deres respektive interesser i eiendommen.» Dette utsagn innebærer at Adam Smith ikke så noen

konflikt mellom det å utlikne skattene etter evneprinsippet og etter nytteprinsippet (om dette, se nedenfor). Han mente at der det var mulig, burde omkostningene ved offentlige tiltak fordeles mellom borgerne etter den enkelte nytte av tiltakene, mens generell utgiftsdekning via skatt etter evne bare skulle anvendes der fordelingen ikke kunne fastsettes på basis av nytte¹. Senere skatte- og finansteoretikere har ikke alle vært enige med Adam Smith. Gjennom hele det 19. århundret og langt inn i dette, var det uenighet om fordeling av skattene skulle skje etter nytte- eller etter evneprinsippet. Begge prinsipper må sies å ha preget det norske skattesystemets utforming.

Nytteprinsippet sier altså at den enkelte skal betale skatt i forhold til den nytte vedkommende har av den offentlige virksomhet. 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 man å lage en fordelingsnorm for hvert enkelt tiltak. Forsøk på å etablere en pris- og mengdefastsettelse for de enkelte deler av den offentlige virksomhet analoge med de mekanismer som bestemmer priser, produksjon og omsetning av goder i et «vanlig» marked kan ses som mer moderne forsøk på å anvende nytteprinsippet som retningslinje for utformingen av skattesystemet.² For en del offentlige tiltak, f.eks. politi og rettsvesen, måtte slike normer i tilfelle bli fastlagt rent konvensjonelt. Når det gjaldt tiltak til beste for ubemidlede, måtte en se bort fra den direkte nytte mottakerne hadde av tiltaket, og i stedet basere seg på den indirekte nytte andre kunne ha av det.

Prinsippet har vist seg ubrukbart som grunnlag for konkret fastsettelse av de fleste skatter og har heller ikke hatt særlig praktisk gjennomslagskraft. Det har imidlertid hatt betydning på enkelte felter av skattleggingen, særlig for visse særavgifter. Det kommer — temmelig upresist — til uttrykk i formuleringer som at «de samfunnsborgere som i særlig grad drar nytte av en virksomhet, også i det vesentlige bør finansiere den». Slike skattebestemmelser gis i alminnelighet en generell formulering, men tar i realiteten sikte på å ramme den krets av skattytere som har særlig nytte av tiltakene. Disse skatteinntektene er så ofte «øremerket» til dekning av de utgiftene det gjelder. Diskusjonen om bilavgiftene, som tidligere var øremerket til veiformål, har vært preget av slike idéer. Videre er det utenom statsbudsjettet opprettet en rekke fond som skal brukes til bestemte formål. Fondsmidlene skaffes ofte til veie ved avgifter på virksomheter som nyter godt av formålet. De kommunale vann- og renovasjonsavgifter fastsettes i alminnelighet på basis av kriterier som skal gi uttrykk for forbrukernes nytte av det kommu-

¹ Se R. Musgrave: «The Theory of Public Finance», s. 66. ² Se Leif Johansen: «Offentlig økonomikk», s. 114, om den såkalte Lindahl-løsningen.

nale vann- og renovasjonsvesen. Disse avgiftene klassifiseres som gebyrer og representerer typiske grensetilfelle mellom priser og skatter. Finansieringen av trygdeordningene har (særlig tidligere) til dels vært basert på forsikringstekniske prinsipper som innebærer at avgiftene skal stå i forhold til de ytelser som i sin tur tilfaller de trygdede ved alderdom eller ved inntektsbortfall av andre grunner, som sykdom, arbeidsledighet etc.

Evneteoretikernes prinsipp om at skattene skulle fordeles etter skattyternes evne, forutsatte ikke nødvendigvis at evnen skulle måles ved hjelp av inntekten. Inntekten ble imidlertid av de klassiske teoretikere etter hvert akseptert som mål for skatteevnen, samtidig som det stort sett var enighet om at bare inntekt over eksistensminimum innebar skatteevne og altså kunne iliknes skatt. Dette gir den opprinnelige begrunnelse for skattefrie klassefradrag i det norske skattesystem, og det innebærer et progressivt element i inntektsskattene. Mange evneteoretikere mente ellers at inntekt av formue gav større skatteevne enn samme inntekt av arbeid og derfor burde beskattes høyere. Deres hovedbegrunnelse var at arbeidsinntekt bare vil vedvare så lenge en har arbeidsevne, mens formuesinntekt i prinsippet er evigvarende (fundert inntekt). Alternativt kunne en legge en særskilt skatt på formuen. Den norske formuesskatten har til dels vært begrunnet ut fra denne tankegangen.¹

Utover den progresjon de skattefrie inntektsfradrag og formuesskatten gav, forfektet de klassiske finansteoretikere i prinsippet en proporsjonal beskatning. Fordi man så inntektsskattene i sammenheng med andre skatteformer, f.eks. toll, som kunne falle med særlig tyngde på personer med liten skatteevne, godtok man imidlertid at inntektsskatten kunne utliknes etter progressive satser for dermed å oppnå proporsjonalitet i det samlede system av skatter.

Skatteevneteorien har også fått benevnelsen offerteorien, fordi en tenkte seg skatteevnen målt ved det offer som det koster skattyteren å betale skatt. Ut fra teorier om hvordan offeret med å avgi én krone i skatt varierte med inntekten (eller, alternativt, hvordan reduksjon i nytte som følge av beskatningen varierte med inntekten), ble det diskutert hvorvidt inntektsskatten burde utliknes etter faste satser eller etter satser som øker med stigende inntekt — og hvor sterkt de i så fall skulle øke. De som forfektet en progressiv beskatning, dvs. skattlegging etter stigende satser, baserte sitt syn på at offeret ved å avgi én krone i skatt sank med stigende inntekt. Skatten av siste krone tjent (marginalskatten) burde derfor stige med inntekten for at offeret eller nyttereduksjonen skulle være lik for alle skattytere.

¹ Senere har det også vært brukt andre argumenter, eksempelvis at formuen isolert sett gir skatteevne uavhengig av avkastningen, eller at formuesskatten er et hensiktsmessig korrektiv til en ufullkommen inntektsskatt.

De mange forsøk som ble gjort på å «bevise matematisk» hvordan skatte-skalaen burde utformes på basis av skatteevnen målt ved hjelp av skattyter-nes offer eller nytte, førte av flere grunner ikke fram. Det er tilstrekkelig å peke på at offeret/nytten vanskelig kan måles, selv om en til en viss grad kjenner deres variasjon med inntekten. Hovedinnvendingene som kan reises mot evneprinsippet i dets rendyrkede form, er likevel av en annen karakter. Inntekt før skatt, som ifølge prinsippet skulle være bestemmende for skatteevnen, er selv avhengig av den økonomiske politikk som føres. Mest direkte illustreres dette når de store offentlige overføringer til den private sektor trekkes inn i bildet. Når en er uenig i nettoresultatet av skatte- og trygdepolitikken, er det derfor lite fruktbart å drøfte om det er skattesystemet eller trygde-systemet hver for seg som er «urimelig».¹ Det offentlige kan også ellers virke inn på inntekt før skatt, f.eks. gjennom dets kjøp av varer og tjenester, via kredittpolitikken, ved direkte inngrep i inntektsoppgjørene (her i landet særlig praktisert gjennom jordbruksavtalene), osv.² Endelig vil selve inntektsskattens størrelse og dens variasjon med inntekten i noen grad kunne være bestemmende for den faktiske lønnsfastsettelsen ved avtaler i arbeidslivet.

Selv om de fleste evneteoretikere aksepterte et progressivt skattesystem, inngikk ikke inntektsutjamning opprinnelig som et selvstendig mål for skattepolitikken. Når uttrykket evneprinsipp brukes også i den aktuelle skattedebatt, forbindes dette neppe med offer- og nyttebegrepene. Den politiske strid om progresjonen i skattesystemet gjenspeiler i dag først og fremst uenighet om hvor langt en via beskatningen skal gå i retning av inntekts-utjamning. Diskusjonen om klassefradrag baseres ikke lenger på tanken om eksistensminimum. Det er mer et spørsmål om slike fradrag er et hensiktsmessig virkemiddel sammenliknet med andre, når en tar sikte på å oppnå inntektsutjamning f.eks. til fordel for familier med forsørgelsesbyrde og for lavinnteksgrupper. Resonnementer av denne art viser at det neppe kan være hensiktsmessig å binde ett av statens virkemidler, nemlig skattene, til et bestemt prinsipp. En slik binding vil redusere mulighetene for å samordne de ulike virkemidler på en hensiktsmessig måte.

En konsekvens av evneprinsippet er at skattereglene normalt skal være de samme i hele landet. Dette er et hovedprinsipp i det norske skattesystemet som skaper konflikt med prinsippet om kommunalt selvstyre. De skatter som

¹ Ved omleggingen av skattesystemet i 1970 gikk myndighetene meget langt i retning av å endre skatte- og trygdesystemet samtidig. En isolert betraktning av skattene ville derfor ha gitt et skjevt bilde av omleggingen. ² I 1970 inngikk eksempelvis en vurdering av skatteomleggingens virkninger i det alminnelige inntektsoppgjør for alle grupper. Det var blant annet i prinsippet enighet om at den prisstigningen som var en følge av overgang til sterkere indirekte beskatning, ikke skulle få innflytelse på lønnstilleggenes størrelse.

staten pålegger, utliknes (i det vesentlige) etter samme regler over hele landet. For de kommunale skatter fastsettes skattegrunnlaget stort sett etter ensartede regler i alle kommuner, men skattesatsene kan innen visse grenser bestemmes av kommunene. Utviklingen har imidlertid gått i retning av at kommunenes valgfrihet stadig er blitt mer innsnevret. Samtidig har en i økende omfang tatt andre deler av skattesystemet i bruk for å oppnå geografisk differensiering i den hensikt å påvirke lokalisering av produksjon og bosetting.

En annen konsekvens av evneprinsippet er at alle næringer og alle slags yrkesutøvere normalt bør skattlegges likt. De konkrete forhold varierer imidlertid både mellom de enkelte næringer og yrker. På enkelte felter har derfor myndighetene fraveket kravet om formell likhet med sikte på å oppnå en faktisk likhet så langt det er mulig. Forslag om reguleringer i minstefradraget for lønnsinntekter har f.eks. vært begrunnet ut fra ønsket om å skape større faktisk likhet med næringsinntekt. Utjammingsordninger over tiden for skattlegging av inntekter som skriver seg bl.a. fra fiske og skogbruk, har vært etablert for å skape større likhet med inntektstakere som har jammere inntekter.

4. Nøytralitetsprinsippet.

Både nytte- og evneprinsippet har i det vesentlige vært begrunnet ut fra betraktninger om rettferdighet. Dette har imidlertid ikke hindret finansteoretikerne i også å være opptatt av skattesystemets virkninger for allokeringen (fordelingen) av de økonomiske ressurser i samfunnet mellom de forskjellige typer av anvendelser. Det er således blitt formulert som et hovedprinsipp at skattesystemet bør være slik innrettet at det i størst mulig grad bidrar til en effektiv utnyttelse av ressursene. Dette er bakgrunnen for kravet om at skattesystemet bør virke mest mulig *nøytralt*, i den forstand at det — noe upresist uttrykt — bør utformes slik at det ikke fører til vridninger i produsentenes og konsumentenes (marginale) avveinger mellom de forskjellige måter å anvende de økonomiske ressurser på. Innretter en skattesystemet slik at bedriftene tilpasser sin produksjon, arbeidstakerne foretar sitt valg mellom arbeidstid og fritid og konsumentene disponerer sine inntekter slik at deres (marginale) avveinger skjer på samme måte som om det ikke hadde vært skatter, vil en — under visse forutsetninger om organiseringen av den økonomiske virksomhet — oppnå en optimal tilpasning av en bestemt karakter, en såkalt «Pareto-optimal» tilpasning.¹

¹ Dette er et hovedresultat i generell økonomisk velferdsteori. Emnet behandles i de fleste moderne lærebøker i offentlig økonomikk, deriblant av Leif Johansen i «Offentlig økonomikk».

For å oppnå en nøytral virkning vil skattene i alminnelighet måtte utformes slik at de ikke forårsaker endring i prisforholdet mellom de ulike konsumgoder eller i de relative priser på produksjonsfaktorene. Stort sett vil bare generelle omsetningsavgifter og proporsjonale inntektsskatter kunne tilfredsstille slike krav.¹ (Hvis avveilingen mellom arbeid og fritid eller mellom forbruk og sparing påvirkes av utformingen av inntektsskattene, vil en imidlertid strengt tatt være henvist til å bruke koppskatt — dvs. en skatt som er uavhengig av alt annet enn eventuelt familiestørrelsen, jfr. Leif Johansen op.cit. s. 301.) Dette er en av grunnene til at generelle skatteordninger — merverdiavgiften og inntektsskattene — dominerer i det norske skattesystemet, selv om disse skattene ikke på noen måte er helt nøytrale i sin form eller overfor det system det virker innenfor.

Flere faktorer bidrar imidlertid til at nøytralitetsprinsippet ikke uten tillem্পninger kan danne mønster for utformingen av et skattesystem. For det første er konklusjonen om at et skattesystem som er nøytralt i den ovenfor angitte forstand, skal kunne lede til en optimal disponering av ressursene, basert på at markedstilpasningen både for produsenter og konsumenter faktisk foregår slik teorien for fri-konkurranse forutsetter. Det økonomiske system i Norge avviker på flere måter fra en slik markedssituasjon. For det annet legger kravet om «Pareto-optimalitet» ingen betingelse på inntektsfordelingen.² Prinsippet vil derfor lett kunne komme i konflikt med det synspunkt at skattesystemet også skal bidra til inntektsutjamning. Nøytralitetsprinsippet fravikes ofte nettopp for å tjene et slikt formål. Dette er f.eks. tilfelle når det pålegges særavgifter på «luksusvarer». En annen begrunnelse for å fravike nøytralitetsprinsippet er at det er grunn til å anta at de private produsenter og konsumenter ikke vil ta hensyn til eventuelle «indirekte virkninger» av sin markedstilpasning, dvs. til omkostninger eller fordeler ved produksjon/konsum *utover* det som direkte berører den enkelte produsent eller konsument. Slike indirekte virkninger kan motivere bruk av særlige avgifter/subsidiordninger nettopp for å påvirke de relative priser for dermed å oppnå at de «privatøkonomiske» avveinger blir mer i overensstemmelse med de «samfunnsmessig optimale» avveinger. Til tross for problemer med å kvantifisere de indirekte virkningene danner de grunnlag for en rekke særordninger i det norske skatte- og stønadssystem. Særavgiftene på alkohol er til en viss grad motivert ut fra alkoholforbrukets samfunnsøkonomiske og sosiale meromkostninger. Subsidiene til jordbruket er ikke bare innført ut fra inntektsfordelingsformål, men også fordi man som et selv-

¹ Særavgift på varer hvis etterspurte mengde er helt uavhengig av prisen, men stiger med inntekten, vil kunne virke på samme måte som en proporsjonal inntektsskatt. ² Det er kjent fra økonomisk velferdsteori at «Pareto-optimalitet» er en nødvendig, men ikke tilstrekkelig betingelse for å oppnå et såkalt «velferdsmaksimum».

stendig mål ønsker å opprettholde et jordbruk av en viss størrelse. I den senere tid har det vært meget diskutert å bruke skattesystemet for å regulere virksomheter som er privatøkonomisk lønnsomme, men som har indirekte virkning på det omliggende miljø ved en eller annen form for forurensing. Tilleggsavgiften på mineralolje med satser som er gradert etter oljens svovelinnhold, er eksempel på en avgift som er motivert ut fra ønsket om å vri ressursanvendelsen i samfunnet i en mer optimal retning.

Prinsippet om nøytralitet i beskatningen har hatt så pass sterk gjennomslagskraft at avvik fra prinsippet i alminnelighet må begrunnes. Dette gjelder særlig avvik for å oppnå spesielle fordelingsmessige virkninger og for å regulere virksomhet som medfører samfunnsmessige ulemper/fordeler. Innen et økonomisk system som det norske, hvor staten kan gripe inn i markedsmekanismen med flere virkemidler, har det imidlertid liten mening å stille spesielle prinsipper opp som ideal for skattesystemet isolert. Som vi også var inne på under omtalen av evneprinsippet, må virkningen av alle de offentlige tiltakene vurderes i sammenheng. Skattlegging av boliger, elektrisk kraft, offentlig transport, jordbruksprodukter osv. må eksempelvis sammenholdes med offentlig prispolitikk og reguleringspolitikk på disse feltene. Det vil i siste omgang ofte være et administrativt spørsmål om en skal bruke skatte- eller prispolitikken eller direkte reguleringer for å oppnå bestemte mål.

De velferdsteoretiske resonnementer som ligger til grunn for nøytralitetsprinsippet, har en også forsøkt å bruke som rettesnor for å bestemme omfanget av den offentlige virksomheten og for å avgjøre om offentlig virksomhet skal finansieres ved skatter eller priser og i tilfelle hvilken prispolitikk som skal føres. Vi nøyer oss her med å henvise til den teoretiske litteratur som behandler disse problemer, men understreker at det ikke finnes alminnelig aksepterte teorier på dette felt.

5. Prinsippet om administrativ enkelhet.

Av Adam Smith's grunnsetninger som ble sitert foran, framgikk også prinsippet om administrativ enkelhet, både av hensyn til den enkelte skattyter og av hensyn til administrative omkostninger ved å praktisere systemet. Det er neppe tvil om at administrative vurderinger har veid tungt når det norske skattesystemet i så stor grad bygger på generelle ordninger som merverdiavgiften og skatt på lønnsutgifter under trygdefinansieringen, eller når skatteformer som eiendomsskatter eller skatt på verdistigning er lite brukt. Skatteomleggingen i 1970 fra direkte til indirekte skatter var i stor utstrekning begrunnet ut fra administrative vurderinger. Men hensynet til admini-

strativ enkelhet kommer ofte i konflikt med andre mål. Tilpasning av skattesystemet med sikte på å skape individuell rettferdighet, og bruk av skattesystemet som virkemiddel for å oppnå detaljerte økonomiske mål, skaper administrative komplikasjoner. Det norske skattesystemet har etter hvert blitt så pass komplisert at en med god grunn kan reise spørsmålet om ikke de administrative hensyn for ofte har måttet vike prioritet.

Del II. Direkte skatter

Kapittel 4. Oppbyggingen av inntekts- og formuesskattesystemet.

1. Innledning.

I dette kapitlet vil vi gi en kort innføring i de viktigste tekniske og prinsipielle problemer som en står overfor ved utformingen av et inntekts- og formuesskattesystem. Framstillingen vil bli knyttet til følgende begreper:

- (i) Skattytermassen (omfanget av skatteplikten).
- (ii) Skattyterenheten (skattesubjektet).
- (iii) Inntekts- eller formuesbegrepet (skatteobjektet, skattegrunnlaget).
- (iv) Skattesatsene.

Disposisjonsmessig har vi valgt å behandle disse problemområder hver for seg, til tross for at de på mange måter har nær og gjensidig sammenheng. Parallelt med den generelle drøftingen av disse spørsmålene vil vi som illustrasjon gi eksempler på løsninger som er valgt i det norske skattesystemet. Kapitlet vil derfor gi en summarisk oversikt over de direkte skattene i Norge sett fra en prinsipiell synsvinkel.

2. Generelle tekniske og prinsipielle sider ved skatlegging av inntekt.

S k a t t y t e r m a s s e n (omfanget av skatteplikten).

Det skatterettslige prinsipp om at skatteplikten skal være alminnelig, tilsier at alle som har tilknytning til en stat, også er skattepliktige i vedkommende stat. I praksis er det imidlertid nødvendig med konkrete regler som definerer skattytermassen. En trenger først og fremst en avgrensning overfor utlandet og dernest en avgrensning når det gjelder personer og institusjoner innenlands.

I de norske regler er skatteplikten stort sett knyttet til bostedet og driftstedet. I prinsippet har derfor alle som er bosatt i Norge (selv om de ikke er norske statsborgere), og alle som driver virksomhet i Norge (selv om de ikke er bosatt her), skatteplikt her i landet. Begrepene bosted og virksomhet er ikke entydige. Fordi skattesystemene i de ulike land stort sett er blitt utformet ut fra prinsipper som har vært hensiktsmessige for hvert enkelt lands forhold, og fordi det ikke har vært lagt avgjørende vekt på koordine-

ring med andre lands regler, kan dette på den ene siden føre til dobbelt-skattlegging og på den andre siden til at noen unngår skatteplikt. For å forhindre slike konsekvenser er det inngått en lang rekke tosidige skatteavtaler mellom de enkelte land.

Som en konsekvens av at skatteplikten er «alminnelig», er det innen landet få unntak fra skatteplikten. Unntakene gjelder først og fremst offentlige og «halv-offentlige» institusjoner av forskjellig slag, som statens og kommunenes eiendommer og innretninger, offentlige banker o.l., og dessuten institusjoner og foreninger som ikke har erverv som formål. Av personer er det bare Kongen og den kongelige familie samt utlendinger som oppholder seg her i landet i studieøyemed, som er fritatt fra plikt til å betale formues- og inntekts-skatt. At det foreligger formell skatteplikt innebærer imidlertid ikke nødvendigvis at det faktisk skal svares skatt; det avhenger av reglene om minstegrenser i formue og inntekt for skatt, fradragbeløp osv. Således har reglene for inntektsskattleggingen bevisst vært utformet slik at folketrygdens grunntelser har vært fritatt for skatt.

Skattyterenheten (skattesubjektet).

Hovedproblemet når skattyterenheten skal fastlegges, er hvorvidt de enkelte inntektstakere skal skattlegges hver for seg eller om en skal slå sammen inntekten til flere inntektstakere som i større eller mindre grad utgjør en økonomisk enhet (f.eks. husholdningen).

Innen et progressivt skattesystem vil resultatet både for den enkelte inntektstaker og for husholdningen kunne være sterkt avhengig av hvilken løsning en velger. Av flere grunner kan det være logisk å se inntjeningen og anvendelsen av inntekten i sammenheng. Resonnementet ut fra evneprinsippet kan således lede til at husholdningsenheten bør velges: Felles innkjøp og bruk av varige konsumgoder gjør det billigere pr. individ å leve i et økonomisk fellesskap; levevilkårene er i større grad avhengig av den samlede inntekt i husholdningen enn av det antall individer innen husholdningen som tjener inn denne inntekten. Ønsket om å påvirke det private konsum gjennom direkte skatter tilsier også skattlegging av den økonomiske enhet som fatter beslutninger om inntektsdisponeringen.

Flere argumenter kan reises mot denne løsningen. Andre hensyn enn et ønske om skattlegging etter evne kan tilsi at skattleggingen bør være uavhengig av hvordan de enkelte inntektstakere velger å organisere sitt innbyrdes økonomiske samkvem. Omvendt kan det hevdes at skattesystemet ikke bør være utformet slik at det favoriserer en bestemt organisasjonsform, i dette tilfelle samliv i ekteskap. Debatten på dette felt har særlig vært knyttet til skattleggingen av ektefeller. Utformingen av systemet kan ha innflytelse på gifte kvinners valg mellom lønnet utearbeid og ulønnet arbeid i hjemmet.

Overgang til et system med større vekt på individuell skattlegging vil ha en tilbøyelighet til å øke tilbudet av kvinnelig arbeidskraft, men hvor sterkt utslaget vil bli, er avhengig av hvordan skattesatsene er utformet.

Administrative hensyn tilsier isolert sett at en går langt i retning av individuelle ordninger, fordi inntektstakerne er lettere å registrere enn husholdningen. Husholdningen må stort sett avgrenses på basis av juridiske kriterier, gift eller ikke gift, slektstilknytning, osv. Avgrensning etter faktisk økonomisk samhörighet byr på større kontrollproblemer. I enkelte tilfelle er likevel husholdningsinntekten lettere å registrere. Det gjelder særlig når familien arbeider i felleseid bedrift.

Det finnes ingen automatisk «riktig» løsning. Den norske ordningen bygger på et kompromiss mellom ulike hensyn, og det er karakteristisk at den stadig er gjenstand for debatt og revisjon. Utgangspunktet for ordningen i Norge er at kjernefamilien, ektefeller og barn, skal være skattyterenheten. Andre inntektstakere blir skattlagt individuelt, selv om de bor sammen eller har annen økonomisk samhörighet. Selv innen familiekjernen har utviklingen gått i retning av mer individuell skattlegging. Ektefeller som begge har ervervsinntekt, kan velge mellom å bli liknet sammen (felleslikning) eller hver for seg (særskilt likning). Hvilken likningsform som gir lavest samlet skatt, vil avhenge både av ektefellenes samlede inntekt, hvordan inntekten er fordelt mellom dem og av skattesatsenes utforming. Ved fastsettelsen av skattesatsene er det til en viss grad tatt hensyn til ektefellebeskatningen, men det resultat en har oppnådd, må på mange måter kunne sies å være nokså tilfeldig.

Tilsvarende problemer ved valg av skattyterenheter oppstår i foretaksskattleggingen. Spørsmålet er om foretak med flere eiere skal skattlegges som en selvstendig enhet, eller om skattlegging skal foretas av hver enkelt eier etter eiernes forholdsmessige andel i foretaket. Argumentasjonen følger tilsvarende linjer som når det gjelder personer. For foretaksskattleggingens vedkommende leder imidlertid evneprinsippet til at eierne bør skattlegges hver for seg. På den annen side vil hensynet til økonomisk styring og administrativ enkelhet stort sett tilsi at foretaket som regnskapsførende enhet behandles som eget skattesubjekt. Skattelovgivningen i Norge følger gjennomgående alminnelig norsk rett, slik at foretak som i andre sammenhenger er betraktet som eget rettssubjekt, også regnes som eget skattesubjekt. Dette innebærer at foretak med deltakere som har begrenset gjeldsansvar, blir regnet som egne skattyterenheter, mens interessenter i foretak med solidarisk gjeldsansvar blir skattlagt hver for seg etter deres andel i foretaket. Dette systemet kan føre til at foretak som reelt sett er nokså like, kan bli skattlagt forskjellig, og at skattesystemet av den grunn kan påvirke valget av organisasjonsform.

Inntektsbegrepet (skatteobjektet, skattegrunnlaget).

Det største problemet ved utformingen av et inntektsskattesystem er å komme fram til et hensiktsmessig inntektsbegrep som kan danne grunnlag for skattleggingen. Generelle definisjoner som at inntekt er lik forbruk pluss sparing, gir bare i liten grad veiledning ved utformingen. Av praktiske grunner er det derfor naturlig å ta utgangspunkt i en definisjon av begrepene bruttoinntekt og nettoinntekt, og vi anvender de formuleringene som er brukt i de norske skattelover, der det heter at bruttoinntekten består av «... rente av formue, livrente, føderåd og pensjon, enhver fordel som er vunnet ved eien- dom, kapital, arbeid eller virksomhet ...». Nettoinntekten er lik bruttoinn- tekten fratrukket utgifter til «... inntektens ervervelse, sikrelse og ved- likeholdelse ...». Det er nettoinntekten som danner skattegrunnlaget, og det er derfor nødvendig å foreta en avgrensning og verdsetting både av brutto- inntektspostene og av de fradragsberettigede utgiftene.

Det framgår av bruttoinntektsdefinisjonen at inntektene kan deles i to grupper. Den ene gruppen omfatter inntekter som skriver seg fra inntekts- skapende virksomhet. Den annen gruppe består av inntekts- og kapitalover- føringer som foretas uten at det samfunnsmessig sett har foregått noen inntektsskapning.¹

Det kan ofte være fruktbart å betrakte bruttoinntekt og utgift til inntektens ervervelse som samme betalingsstrøm sett fra to forskjellige sider. For en bedrift er således lønsmottakernes bruttoinntekter en utgift til inntektens ervervelse. Grunnlaget for denne betalingsstrømmen er en inntektsskapende virksomhet, og skattemessig er løsningen klar: Lønnsutgiftene er fradrags- berettiget ved beregning av bedriftens skattepliktige nettoinntekt, mens de blir skattlagt på lønsmottakernes hånd. Det foreligger riktignok en rekke vesentlige avgrensings- og verdsettingsproblemer; disse skal vi behandle senere i dette avsnittet.

Som nevnt, foregår det imidlertid dessuten både inntekts- og kapi- taloverføringer uten at det finner sted noen inntekts-

¹ Det kan trekkes paralleller mellom skattelovens inntektsbegrep og de mest sentrale størrelser i samfunnets totaløkonomi. Bruttoproduksjonsverdien i et sam- funn skapes ved innsats av råvarer og halvfabrikata (vareinnsats), realkapital og arbeidskraft. Bruttoproduksjonsverdien fratrukket verdien av vareinnsatsen gir bruttonasjonalproduktet. Trekkes også kapitalslitet fra, framkommer nettonasjonal- produktet. Dette registreres til markedsverdi, og etter at det korrigeres for in- direkte skatter og subsidier, framkommer nettonasjonalproduktet til faktorverdi, eller det begrep som i nasjonalregnskapet har betegnelsen faktorinntekt. Faktor- inntekten representerer i prinsippet den belønning som tilfaller innsatsfaktorene arbeidskraft og realkapital.

Komponentene i faktorinntekten er lønnskostnader, selvstendiges inntekt av arbeid og kapital samt offentlig og privat selskapsinntekt. Man ser analogien mel- lom på den ene siden samfunnets bruttoproduksjonsverdi og den samlede faktor- inntekt og på den annen side den del av skattelovens brutto- og nettoinntekt som skriver seg fra inntektsskapende virksomhet.

skapning, i hvert fall ikke i den ovenfor angitte forstand. Dette er tilfelle ved lotteri- og kapitalgevinster, ved forsørgelse av f.eks. barn, ved arv og gaver, ved overføringer *til* det offentlige gjennom direkte skatter og trygdeavgifter og *fra* det offentlige i form av stønadsutbetalinger, osv. For mottakeren framstår disse betalingsstrømmene som inntekt, mens de for betaleren ikke (i vanlig forstand) er utgifter til inntektens ervervelse. Det kunne likevel synes som om f.eks. rettferdshensyn skulle tilsi fradrag hos giveren og skattlegging hos mottakeren. Dermed ville en samtidig unngå dobbelt skattlegging eller skattefritakelse av disse inntektene. Av forskjellige årsaker er det på dette punkt ingen enhetlig løsning i det norske systemet. Stort sett følges likevel det prinsipp at de to «sider» av betalingsstrømmen ses i sammenheng, slik at skattlegging hos mottakeren kombineres med fradrag hos giveren samtidig som fritakelse for skatteplikt kombineres med at fradragsrett ikke innrømmes.

(i) Etter de norske skattelover blir pliktig eller avtalt regelmessig *u n d e r*-*h o l d s*bidrag til f.eks. fraskilt ektefelle m/barn skattlagt som inntekt hos mottakeren og er fradragsberettiget hos yteren. Overføringer *innen* en husholdning har ingen skattemessige konsekvenser av denne art her i landet. Riktignok innrømmes forsørgeren visse standardiserte skattelettelser eller ytelser. Men disse er i alminnelighet langt lavere enn de faktiske forsørgerkostnader, og de skatlegges ikke som inntekt hos de forsørgede. I enkelte land praktiseres en ordning med deling av inntekten i to like deler på mann og hustru, eller i flere deler hvis det også er barn i ekteskapet. Deretter beregnes skatten på hver av disse del-inntektene. Dette innebærer i realiteten en ordning som tilsvarer fradrag for forsørgelse kombinert med skattlegging av mottatt «forsørgerbidrag». (Når skatten utliknes etter progressive satser, blir den samlede skatt lavere enn om hele inntekten var blitt skattlagt på én hånd, og forskjellen blir større jo høyere den samlede inntekt er.) Ved store engangsoverføringer som arv og forskott på arv vil progresjonen i inntektsskatten kunne forårsake meget høye skatter, som i alminnelighet anses å være urimelige. Slike engangsoverføringer blir av den grunn skattlagt etter særskilte regler utenfor inntektsskattesystemet.

(ii) Fradragsrett for direkte *o v e r f ø r i n g e r* til det offentlige i form av direkte skatter og trygdeavgifter er ikke ukjent verken historisk eller internasjonalt. Konsekvensen av slike fradragsordninger er imidlertid at skattesatsene på det reduserte inntektsgrunnlag må være høyere for å opprettholde samme offentlige proveny, slik at virkningen av fradragsretten stort sett oppheves. Er skattesatsene progressive, vil imidlertid fordelene ved fradragsretten øke med stigende inntekt. Skattlegging av offentlige ytelser kan anvendes som middel til å gjøre ytelsene behovsprøvede. Det innebærer

i alminnelighet at de totale overføringer fra det offentlige må være høyere enn om de ikke ble skattlagt. Her i landet er direkte skatter og trygdeavgifter som hovedregel ikke fradragsberettiget. Den skattemessige behandling av offentlige ytelser følger stort sett det prinsipp at ytelser som erstatte inntektsbortfall, blir skattlagt (så sant de overstiger visse særskilt fastlagte grenser), mens ytelser som går til dekning av spesielle merutgifter (f.eks. som følge av invaliditet) eller som utgjør et korrektiv til skattesystemet (forsørgerstønad, barnetrygd), ikke skattlegges.

(iii) Regelutformingene om skatteplikt/fradragsrett kan også ses over tid i relasjon til den enkelte skattyter. Således er bestemmelsene om private og offentlige tjenestepensjonsordninger her i landet utformet slik at innskottene kommer til fradrag i inntekten ved innbetalingen, mens pensjonene blir skattlagt ved utbetaling. For frivillig livsforsikring og egen pensjonsforsikring er begrenset fradragsrett for premieinnbetaling kombinert med begrenset skatteplikt for utbetalingene.

(iv) Verdien av en skattyters samlede real- og finanskapital kan dels endres som resultat av reell sparing og dels som følge av endring i verdien av de enkelte kapitalobjekter. Verdistingning på et kapitalobjekt (kapitalgevinster) kan være resultat av en alminnelig inflasjon, eller den kan skrive seg fra en spesiell prisoppgang (evt. -nedgang) på bestemte typer av kapitalobjekter, eksempelvis kan fast eiendom stige i verdi som følge av politiske vedtak og samfunnsmessig utbygging. En generell inflasjon øker den nominelle verdi av realkapital, mens dens realverdi kan være uendret. Samtidig synker realverdien av fordringer (f.eks. bankinnskott) og gjeld med verdi fastlagt i nominelle kroner. De forskyvninger i formues-/gjeldsstrukturen dette fører til, er velkjente, og de innebærer en økonomisk omfordeling mellom debitorer og kreditorer. Rettferdshensyn og et ønske om at skattesystemet skal bidra til økonomisk utjamning kan tilsi at kapitalgevinster blir gjenstand for skattlegging og eventuelt at kapitaltap gjøres fradragsberettiget ved inntektslikningen.

Regler om skattlegging av kapitalgevinster (fradragsrett for tap) kan utformes på forskjellige måter. En kan oppfatte nominelle kapitalgevinster som inntekter som bør komme inn under reglene for inntektsskattlegging på linje med andre former for inntekt. Men en kan også skattlegge kapitalgevinster etter særskilte regler og satser. En mulighet kunne være å skattlegge kapitalgevinster bare i den utstrekning verdistingningen er reell, dvs. frita verdiøkning på kapitalobjekter som bare er en refleks av en generell inflasjon, ut fra det syn at en rent nominell stigning ikke endrer skattyterens realøkonomiske situasjon. Et annet hensyn som kan spille inn, kan være et ønske om å motvirke lysten til spekulative transaksjoner. Den skatte-

messige behandling av kapitalgevinster og -tap vil kunne få følger for på den ene side valg av finansieringsform (egenkapital eller lånekapital) og på den annen side valget mellom alternative kapitalplasseringer etter den avkastning de gir, den risiko de medfører, etc.

Kapitalgevinster kan skattlegges enten når kapitalobjektet selges (den realiserte gevinst) eller etter hvert som gevinsten oppstår (den urealiserte gevinst). Skjer skattleggingen etter progressivt stigende satser, vil skatten av den realiserte gevinst kunne bli langt høyere enn samlet skatt av den urealiserte gevinst. Er skatten proporsjonal, vil skattebeløpet være uavhengig av hvilken løsning en velger, under forutsetning av at samme skattesats benyttes hele tiden og at gevinster og tap behandles symmetrisk. På grunn av administrative problemer med løpende verdsetting av urealiserte gevinster, er det i praksis den realiserte gevinsten som skattlegges. Det veier også med at skattlegging av urealiserte gevinster vil kunne ha uønskede likviditetsvirkninger for skattyteren. For å unngå den progressive effekten ved skattlegging av realisert gevinst anvendes ofte særordninger med proporsjonale satser.

De norske reglene på dette feltet er meget uoversiktlige. I den utstrekning gevinster skattlegges, er det realisert gevinst som legges til grunn. Som hovedprinsipp utliknes skatten på de nominelle gevinster, uansett om de er resultatet av en generell eller en partiell prisstigning, men regler om at gevinsten kan nyttes til kjøp av andre kapitalgjenstander («betinget skattefritak») gjør at gevinstene bare i begrenset utstrekning blir skattlagt. For visse realkapitalobjekter legges det til grunn vurderingsprinsipper som innebærer at kapitalgevinsten ansettes lavere enn den nominelle verdistigningen (kostprisen oppreguleres etter en skala som fastsettes av Stortinget). Enkelte kapitalgevinster skattlegges bare hvis salget finner sted innen en nærmere angitt tidsfrist etter kapitalobjektets ervervelse (5 år for aksjer og 10 år for faste eiendommer). Gevinst ved erstatning for ekspropriasjon av fast eiendom, visse tomtegevinster og gevinst ved salg av aksjer, skattlegges etter proporsjonale satser. Fradragsrett for tap innrømmes hvis tilsvarende gevinst skattlegges. Tap ved salg av aksjer kan imidlertid bare føres til fradrag i aksjesalgsgevinst, mens tap ved salg av andre kapitalobjekter i alminnelighet kan trekkes fra i skattyterens øvrige inntekter.

(v) Som regel, men ikke alltid, er gjeldsrenter en betalingsstrøm som har sammenheng med utgifter forbundet med inntektsskapende virksomhet. Etter de norske skattelover er det full fradragsrett for låntakeren og skatteplikt hos långiveren uansett formålet med opplåningen. Overføringer i form av utbytte fra selskaper til aksjonærer er i Norge delvis fradragsberettiget hos selskapet (fradragsrett for utdelt utbytte ved beregning av statskatten) og delvis skattepliktig hos aksjonæren (bare statsskatt).

Ved inntektsskapende virksomhet oppstår det både ved fastsettelse av bruttoinntekten og fradragspostene prinsipielle og praktiske avgrensings- og verdsettingsproblemer. Dette gjelder særlig ved:

- (i) naturalinntekter,
- (ii) skillet mellom hva som er utgifter til inntektens ervervelse («driftsutgifter») og hva som er konsumutgifter,
- (iii) periodisering av løpende inntekter og utgifter.

(i) De fleste hensyn tilsier at naturalinntekter skal skattlegges på linje med andre inntekter. Etter det norske skattesystem er kontraktmessig lønn, selv om den ytes i form av naturalier, og uttak av varer fra egen bedrift skattepliktig inntekt. Adgang til kollektive goder som har liten tilknytning til den enkeltes arbeidsinnsats, f.eks. bedriftshytter o.l., er derimot fritatt. Mellom disse yttergrenser finnes det en rekke tvilstilfelle som avgjøres ved forskrifter, skjønn eller etter historisk praksis. Verdien av skattepliktige naturalgoder skal i prinsippet settes til markedsverdi, men en slik verdi kan det ofte være vanskelig å fastsette. I praksis utarbeider myndighetene veiledende standardsatser som ofte ligger lavere enn markedsverdien. Dette kan begrunnes med at inntektstakeren må antas å vurdere naturalytelser lavere, fordi slike ytelser ikke kan brukes fritt på samme måte som kontantytelser.

Avkastning av kapital er generelt skattepliktig inntekt. Avkastningen av de fleste typer finanskapital vil normalt være bestemt ved kontrakt mellom debitor og kreditor, mens avkastningen av realkapital i produksjonen som regel vil være en del av driftsresultatet slik det framgår av foretakets regnskaper. Spesielle problemer oppstår når en skal vurdere avkastningen av konsumkapital i de tilfelle der det ikke foreligger et leieforhold, men der eier og bruker er samme person. I det norske skattesystem regnes avkastning av selveide eneboliger og hytter som skattepliktig inntekt. For øvrig er verdien av tjenester fra konsumkapital fritatt, det gjelder blant annet avkastning av kapital plassert i biler, møbler, kunstgjenstander etc.

Boligkapital kan oppfattes som produksjonskapital som produserer tjenester, og det mest nærliggende ville være å bestemme verdien av tjenestene ut fra husleien for tilsvarende boliger. I de norske skattelover er bestemmelsen også formulert i overensstemmelse med dette. Etter hvert har imidlertid utviklingen ført til at inntekten av eneboliger (og hytter) blir fastsatt til en bestemt prosent av boligens takserte formuesverdi. Det er grunn til å regne med at husleien, slik ordningen hittil har vært praktisert, blir vurdert lavt, både fordi takstverdien ligger vesentlig under markedsverdien og fordi avkastningsprosenten settes lavt, 2,5 — 3 prosent. (Avkastningsprosenten er en nettosats. Ved sammenlikning med husleien for tilsvarende boliger må

en derfor til den beregnede boligavkastningsverdi legge utgifter til løpende vedlikehold, etc.) Den lave avkastningsverdien er også uttrykk for en bevisst skattemessig begunstiging av investeringer i egne boliger. Ordningen har imidlertid også ført til geografiske og individuelle variasjoner, fordi inntekten av boligkapitalen har vært avhengig av hvordan de lokale likningsmyndigheter har praktisert taksering og fastsetting av avkastningsprosent.

Motposten til kapitalavkastningen er gjeldsrentene, og ifølge norske bestemmelser er disse fradragsberettiget. Fradragsretten er ubegrenset og gjelder uansett om lånet er tatt opp med sikte på bruk i næring eller til konsumformål, og uansett arten av kapitalobjekt som eventuelt er sikkerhet for lånet. For boliger kan ordningen føre til at gjeldsrenter på lån som nyttes til å bygge boliger, overstiger den beregnede avkastningen av boligkapitalen, og det overskytende kan føres til fradrag i annen inntekt. En ordning med lav inntektsansettelse kombinert med gjeldsrentefradrag premierer generelt gjeldsfinansiering av konsumkapitalgjenstander og derunder også boliger.

(ii) Prinsipielt regnes ikke konsumutgifter som utgifter til inntektens ervervelse. Dette forutsetter at det kan trekkes et skille mellom konsumutgifter og driftsutgifter. Denne grensedragningen er ikke på noen måte klar. Reiseutgifter til og fra arbeidsstedet er eksempelvis fradragsberettiget i det norske skattesystem, mens andre utgifter i sammenheng med valg av bosted ikke har konsekvenser for inntektsansettelsen. En slik fradragsrett ville kanskje være logisk hvis arbeidsstedet hadde vært avgjørende også for bosted, men en rekke andre forhold kommer inn som gjør fradragsretten mindre begrunnet.

Hovedproblemet når det gjelder skille mellom konsum- og driftsutgifter oppstår først og fremst ved næringsvirksomhet. Både rettferdshensyn og hensynet til rasjonell ressursbruk tilsier fradragsrett bare for utgifter som er nødvendig for å skape den inntekten som skal danne grunnlaget for skattleggingen. En rekke utgiftsposter bidrar direkte og indirekte med fordel til eiere og ansatte utover bidraget til produksjonsresultatet uten at de dermed alltid blir skattlagt som inntekt hos mottakerne. Reise- og representasjonsutgifter kan fremme salget, men kan samtidig i større eller mindre grad ha et element av privat konsum. Velutstyrte bygninger, kontorer og lokaler, biler i dyrere prisklasser, hytter, kantiner og andre sosiale utgifter kan fremme trivselen på arbeidsplassen, som igjen kan påvirke produksjonsresultatet, men grensen over til rent privat konsum er flytende. Fradragsrett for utgifter av denne art vil kunne påvirke valget av innsatsfaktorer og gi en utilsiktet vridning i sammensetningen. På den annen side vil nekting av fradragsrett kunne hindre bruk av tiltak som er rasjonelle for bedriften eller ønskelige sett fra samfunnets side. I Norge er fradragsretten for enkelte av disse utgiftene (til representasjon og bilhold) blitt vesentlig redusert i den senere

tid, og det er utformet detaljerte forskrifter for hvilke fradragbeløp som godkjennes. I praksis må likningsmyndighetene ellers ofte akseptere regnskapene. For øvrig stiller ikke skatteloven noe krav om rasjonell drift.

(iii) Av flere grunner og særlig for at skattesystemet skal kunne være et tjenlig virkemiddel i den økonomiske politikken, er det nødvendig at de inntektene som skal legges til grunn for skattleggingen blir knyttet til et bestemt tidsrom. Ved et progressivt skattesystem vil lengden av det tidsintervall som velges, være av betydning for de totale skattene, spesielt når inntektene varierer sterkt over tid. Det er normalt årsinntekten som danner grunnlaget for skattleggingen. Dette forutsetter at de løpende inn- og utbetalinger på en hensiktsmessig måte kan periodiseres i årsintervall. For lønnsinntekt oppstår det ikke vesentlige problemer. I de norske reglene følges generelt kontantprinsippet, dvs. at betalingstidspunktet i alminnelighet er avgjørende for når en inntekt anses å være opptjent og når en utgift kommer til fradrag.

Når det gjelder næringsinntekt, er problemene større. For regnskapspliktige næringsdrivende (det vil i praksis si for alle næringsdrivende som faktisk fører regnskap) skal bokføringstidspunktet legges til grunn. Dette innebærer en viss adgang til å jevne ut inntektene over tid. I prinsippet tar en sikte på å registrere verdien av den løpende produksjon minus verdien av varer og tjenester, inklusive tjenester fra arbeidskraft og kapital, som er brukt i produksjonen. På inntektssiden skaper verdsettingen av varelageret hovedproblemet, mens periodiseringen av kapitalkostnadene skaper hovedvanskene på utgiftssiden.

Et viktig formål med avskrivninger på varige driftsmidler er at de skal danne grunnlaget for å fastsette en bedriftsøkonomisk sett «riktig» periodisering av kapitalkostnadene og derigjennom en «riktig» periodisering av inntekten i en bedrift. Ved utforming av regler om *skattemessige* avskrivninger (dvs. de avskrivninger som godtas som fradrag ved beregning av den skattbare inntekt) står valget av avskrivningenes *tidsform* sentralt. En mulighet er å la den enkelte bedrift (personlig skattyter eller selskap) selv bestemme fordelingen av avskrivningene over tiden. I de fleste land fastlegger imidlertid skattereglene i dag normer for hvilke tidsformer som godtas. To av de hyppigst brukte er den såkalte «rette linjes metode», dvs. at *samme beløp* avskrives hvert år inntil hele kapitalobjektets verdi er avskrevet, og «saldo-systemet», som går ut på at den årlige avskrivning settes til en fast prosent av kapitalobjektets *gjenstående* bokførte verdi (dvs. verdi etter at tidligere års avskrivninger er trukket fra).

Selv om avskrivningsreglene og reglene for varelagervurderingen ikke nødvendigvis påvirker størrelsen av de samlede inntekter før skatt i løpet av

bedriftens levetid, vil skattene av to grunner være avhengig av hvordan inntekten blir fordelt over tiden.

Når inntektsskatten er progressiv (dette gjelder i Norge for privat eide bedrifter), vil totalskattene bli høyere ved svingende inntekter enn ved jevnere inntekter, selv om gjennomsnittlig årsinntekt er den samme i begge tilfelle. Vurderingsregler som innebærer muligheter for inntektsutjamning over tid, vil derfor gi skattefordeler. Videre vil reglene om når skatten forfaller til betaling ha økonomiske konsekvenser. Tillater reglene at skattene blir forskjøvet inn i framtiden, får bedriftene en rente- og likviditetsfordel (skatte-kreditt). Dette oppnås eksempelvis ved regler som tillater høye avskrivninger og dermed lavere skatter i et driftsmiddels første leveår, selv om dette fører til lavere avskrivninger og tilsvarende høyere skatter i driftsmiddelets senere leveår. Eller sagt på en annen måte: Jo større del av skattene som på denne måten blir forskjøvet fram i tiden, desto lavere vil de reelle kostnader ved bruk av realkapital som produksjonsfaktor være.

Et annet sentralt spørsmål ved utforming av reglene for skattemessige avskrivninger er om kapitalobjektets anskaffelses- eller gjenanskaffelsesverdi skal legges til grunn ved fastleggingen av de årlige avskrivningsbeløp. Ved bruk av *anskaffelsesverdi* vil summen av avskrivningsbeløpene være lik kapitalgjenstandens historiske kostpris (inklusive eventuelle senere påkostninger), mens bruk av *gjenanskaffelsesverdi* i større grad vil imøtekomme ønsket om at de totale avskrivninger (avskrivningsfondet) skal være tilstrekkelig til å finansiere kjøp av et nytt kapitalobjekt når det gamle er avskrevet.

Avskrivningsreglene i det norske skattesystem er regulært basert på kapitalobjektets *kostpris*. Det er adgang til å benytte tre forskjellige former for avskrivning av varige driftsmidler, nemlig ordinære avskrivninger, tilleggsavskrivninger og åpningsavskrivninger. De *ordinære avskrivninger* følger den rette linjes metode og bygger på et system av veiledende satser for skattemessig brukstid. Disse er differensiert etter kapitalobjektets art (med bygninger, maskiner og transportmidler som hovedgrupper) og i noen grad etter næring. Reglene for *tilleggs- og åpningsavskrivninger* åpner mulighet for å avskrive driftsmidlene raskere enn reglene for de ordinære avskrivninger betinger og vil kunne føre til en lettelse i bedriftens likviditetssituasjon i de første år etter at kapitalobjektet er anskaffet. Disse regler differensierer i noen grad etter arten av bedriftens kapitalutstyr, idet åpningsavskrivninger bare kan benyttes for store og kostbare kapitalgjenstander.

Regler om skattemessig avskrivning på varige driftsmidler kan brukes og har vært brukt som virkemidler i den økonomiske politikk. For Norges vedkommende gjelder dette i særlig grad lover og regler om *skattefrie fondsavsetninger* til investeringsformål. Slike avsetninger represen-

terer avskrivninger foretatt før kjøp av driftsmidler finner sted (forskottsavskrivninger). De avsatte midler kommer til fradrag ved inntektslikningen i det år de avsettes, de bindes på konto i Norges Bank en viss periode og forutsettes ved frigivelsen benyttet til kjøp av varige driftsmidler, som samtidig gjøres til gjenstand for ekstraordinær avskrivning med en viss andel av det avsatte beløp. Ved endringer i reglene har myndighetene mulighet for å påvirke dels rentabiliteten av å foreta realinvesteringer og dels bedriftenes likviditetssituasjon. De kan derved brukes som et virkemiddel i konjunkturpolitikken. Det eksisterer lovregler av liknende utforming som gir skattemessige fordeler til bedrifter som foretar fondsavsetninger som senere brukes til realinvesteringer i visse deler av landet. Slike regler brukes som virkemiddel i distriktspolitikken.

Ordningen med såkalt betinget skattefrie fondsavsetninger er eksempel på at myndighetene bruker endringer i innteksdefinisjonen i den hensikt å nå spesielle politiske mål. Det er flere slike eksempler i det norske skattesystem. Skattefrie banksparing og fradrag for livsforsikringspremier tar sikte på å oppmuntre til visse former for sparing, minstefradrag i lønnsinntekt og standardfradrag i hustruers arbeidsinntekt har dels administrative, men også bl.a. fordelingspolitiske siktemål.

Jo større liberalitet det vises ved inntektsansettelsen, både når det gjelder innteks- og fradragspostene, dess snevrere blir det totale inntektsgrunnlag og jo høyere må skattesatsene være for å oppnå et bestemt offentlig proveny. Lovregler og administrative vedtak vil aldri gi et fullstendig bilde av hvilke inntekter som faktisk blir skattlagt. Skattleggingen vil være avhengig av likningspraksis og -effektivitet, forhold som er vanskelig å kartlegge. Problemene varierer med inntektenes og fradragenens art og kan gi ulike utslag overfor de enkelte skattytere. Dette tilsier at en bør overveie nøye hvorvidt en gjennom inntektsansettelsen — f.eks. via fradragspostene — når de mål en tar sikte på. Det innebærer også at en «rettferdig» fordeling av skattene, dvs. en skattlegging etter evne eller for å påvirke inntektsfordelingen, bare i utilstrekkelig grad oppnås alene gjennom utformingen av skattesatsene.

Skattesatser.

Inntektsskatt er pr. definisjon en skatt som fastsettes i forhold til skattyterens inntekt. Et vesentlig ledd i utformingen av et inntektsskattesystem er derfor å bestemme den konkrete sammenhengen mellom skattebeløp og den inntekten som skal skattlegges (nettoinntekten eller «antatt inntekt»). Dette kunne gjennomføres ved at det ble vedtatt tabeller der det til hvert inntektsbeløp var knyttet et bestemt skattebeløp. I praksis fastsettes som

oftest forholdet mellom inntekt og skatt ved hjelp av skattesatser og slik at inntektsskatten i alminnelighet vil være proporsjonal eller progressiv.

En proporsjonal inntektsskatt har vi når skatten beregnes ved hjelp av en fast proSENTSATS, mens inntektsskatten er progressiv når skatteberegningene baseres på proSENTSATSER som øker med stigende inntekt. Vanligvis skattlegges ikke nettoinntekten helt «til bunns», idet en viss del av den er fritatt for skatt. Selv de skatter som i vanlig språkbruk betegnes som proporsjonale skatter, er derfor ifølge definisjonen progressive, fordi det blir anvendt en sats på null prosent på den del av inntekten som er lik det skattefrie beløpet. (I Norge beregnes blant annet inntektsskatten til kommunene på denne måten.) Et alternativ til å fritta en viss del av inntekten for skatt kan være å skattlegge hele nettoinntekten og deretter gjøre et fradrag i det skattebeløpet som da framkommer.

Bare når skatten beregnes på basis av en fast proSENTSATS på hele inntekten, og det heller ikke foretas noe fradrag i selve skatten, foreligger det en rent proporsjonal skatt. En proporsjonal skatt er m.a.o. kjennetegnet ved at skattebeløpet utgjør en bestemt prosent av inntekten på alle inntektstrinn, dvs. ved en konstant gjennomsnittsskatt. Samtidig er marginals-katten, dvs. skatteøkning i prosent av inntektsøkning, konstant for alle inntekter og lik gjennomsnittsskatten. En proporsjonal skatt slik den her er definert, anvendes i alminnelighet ved inntektsskattlegging av aksjeselskaper (på selskapenes hånd). Medlemsavgiften til sosiale trygdeordninger utliknes vanligvis som en proporsjonal inntektsskatt, men gjerne i tillempet form (f.eks. slik at det fastsettes en øvre grense for avgiftsbeløpet, dvs. at den marginale avgiften er null for inntekter som er høyere enn et visst beløp).

En inntektsskatt kan være karakterisert ved at gjennomsnittsskatten øker med stigende inntekt. Marginals-katten kan enten være konstant eller stigende. Den er konstant hvis proporsjonal skattesats kombineres med fradrag i skatten. Ved en progressiv inntektsskatt vil marginals-katten i alminnelighet være stigende, i praksis vil den stige trinnvis med inntekten. Bakgrunnen for å benytte en slik skatt som ledd i det totale system av skatter, er behandlet foran i kapitlet om skatteprinsipper. Fastsettingen av de skattesatser som til enhver tid skal benyttes på de ulike inntektstrinn, skjer gjennom politiske avgjørelser.

Når gjennomsnittsskatten øker med stigende inntekt, innebærer dette at skatten av en bestemt inntekt er avhengig av om inntekten skattlegges under ett eller deles over tid eller mellom personer. Skattens størrelse kan dessuten avhenge av hvordan oppdelingen av inntekten foretas. Inntektens høyde og satsenes utforming har betydning for hvor stort avviket blir mellom å skattlegge den samlede inntekten under ett eller deler av den hver for seg. Vi vil illustrere dette med eksempler.

Tabell 11. Inntektsskatter i skatteklasse 1. Norske skatteregler 1974.
Income taxes for single persons. Norwegian tax rates 1974.

	«Skattetype» 1: Kommuneskatt + Fellesskatt til Skattefordelings- fondet ¹	«Skattetype» 2: Statsskatt ²
Nettoinntekt kr. 36 000:	kr.	kr.
Alt. I:		
Av kr. 36 000 samlet	7 360	1 500
Alt. II:		
Av kr. 12 000	1 840	0}
» » 24 000	4 600}	300} 300
Alt. III:		
Av kr. 18 000	3 220	0}
» » 18 000	3 220}	0} 0
Nettoinntekt kr. 66 000:		
Alt. I:		
Av kr. 66 000 samlet	14 260	7 500
Alt. II:		
Av kr. 22 000	4 140	200}
» » 44 000	9 200}	2 700} 2 900
Alt. III:		
Av kr. 33 000	6 670	1 050}
» » 33 000	6 670}	1 050} 2 100

¹ Kommuneskatt: 0 pst. av nto. innt. kr. 0—4 000; 21,3 pst. av overskytende nto. innt. Fellesskatt: 0 pst. av nto. innt. kr. 0—4 000; 1,7 pst. av overskytende nto. innt.

² Statsskatt: 0 pst. av nto. inntekt kr. 0—18 000.

5 »	—»—	» 18 001—30 000.
15 »	—»—	» 30 001—45 000.
20 »	—»—	» 45 001—57 000.
25 »	—»—	» 57 001—69 000.

I oppstillingen i tabell 11 har vi på basis av de norske 1974-års inntektskattesatser for skatteklasse 1 beregnet skattene av en nettoinntekt på kr. 36 000 og av en på kr. 66 000 i tre alternativer: I alternativ I er hele inntekten skattlagt under ett, i alternativ II er inntekten delt i to i forholdet 1:2 og i alternativ III i to like deler.

Det framgår av oppstillingen at deling av inntekten innebærer skattefordeler i forhold til samlet skattlegging av inntekten både ved «skattetype» 1 og 2. Ved «skattetype» 2 oppnås dessuten skattefordeler ved *utjevning* av inntekten, dvs. ved deling i *like* deler framfor i ulike deler (alternativ III i forhold til alternativ II). Ved «skattetype» 2 vil videre skattefordelene tilta i beløp med stigende inntekt etter hvert som inntekten passerer grensen for høyere skattesatser. Disse egenskaper ved inntektsskatten har betydning når en skal ta standpunkt til om reglene for inntektsansettelsen skal være slik at de gir adgang til deling og utjevning av inntekten — enten mellom personer innen en husholdning eller over et lengre tidsrom for den enkelte skattyter.

Når det spesielt gjelder skattlegging av flere personer, som lever i et økonomisk fellesskap, anvendes deling av inntekten særlig av to grunner. For det første kan hensikten være å unngå progresjonseffekten av at inntekt opptjent av flere personer innen en økonomisk enhet skattlegges under ett. I så fall kan enten hver av inntektstakerne skattlegges særskilt for sin del av inntekten, eller den samlede inntekt kan deles i like deler som skattlegges hver for seg; husholdningens totale skatt blir i begge tilfelle summen av de skatter som faller på hver del av inntekten. For det annet kan deling av inntekten for skattleggingsformål anvendes der husholdningsinntekten er opptjent av *en* person i fellesskapet, nå i den hensikt å gradere skattene etter husholdningens størrelse. Ved fastlegging av husholdningsstørrelsen kan en la alle personer telle likt (et typisk «income splitting»-system), eller med forskjellige vekter, der vektsystemet eksempelvis kan være fastlagt på basis av personenes alder, kjønn, etc. og dermed deres antatte relative forbruksbehov (dvs. på grunnlag av såkalte «forbruksenhetsskalaer»). Når inntektsskatten utliknes etter satser som øker med stigende inntekt («skattetype» 2 i tabell 11), vil et slikt familiegraderingssystem føre til skattefordeler som beløpsmessig er små for lave inntekter, og som tiltar etter som inntekten vokser. Under et slikt system vil samtidig husholdningens samlede skatt bli uberørt av om inntekten er opptjent av én eller flere av familiens medlemmer, (bortsett fra den effekt som skyldes inntektsutjevning).¹

En tillemping av systemet med deling av husholdningsinntekten og skattlegging etter *en* skattesatsskala kan oppnås ved bruk av differensierte skattesatsskalaer. Dette praktiseres i de gjeldende norske regler for *inntektsskatt til staten* ved at det benyttes *en* skattesatsskala for skatteklasse 1 (enslige og særskilt liknede ektefeller) og en annen og lempeligere skala for skatteklasse 2 (fellesliknede ektefeller og enslige forsørgere). Denne utformingen av skattesatsene har den egenskap at skattefordelen regnet i kroner ved å liknes i klasse 2 framfor i klasse 1 tiltar med stigende inntekt.

Hvis de differensierte skattesatsskalaene baseres på skattefrie inntektsfradrag som øker med husholdningens størrelse (eller med alder, uførhet o.l.) og en fast skattesats for overskytende inntekt, dvs. ved et system med «klassefradrag» og fast «skattøre», vil det beløp en skattyter sparer i skatt ved å liknes i en høyere skatteklasse være det samme på alle inntektstrinn.²

Forsørgergradering med skattefordeler som beløpsmessig er uavhengig

¹ Systemet kan imidlertid suppleres med regler som innebærer ekstra skatte-reduksjon for husholdninger med flere inntektstakere, f.eks. «hustrufradrag» når også hustruen har inntekt av arbeid. ² Dette gjelder under forutsetning av at skattyteren kan «utnytte» klassefradraget. Inntil 1970 var inntektsskatten til kommunene her i landet basert på såkalte reduksjonstabeller med klassefradrag som for store familier ofte kunne være høyere enn nettoinntekten, slik at fradragene ikke ble utnyttet fullt ut.

av inntektens størrelse, kan også oppnås på følgende måte. En beregner først skatten etter en skattesattskala som er den samme for alle skattytere. I den utreknede skatten trekkes det deretter fra et beløp som fastsettes etter størrelsen av skattyterens forsørgelsesbyrde. Hvis fradragsbeløpet er større enn den beregnede skatten, kan en velge å utbetale differansen til skattyteren (den norske forsørgerstønadsordningen for barn mellom 17 og 20 år). Løsningen kan alternativt være at fradraget ikke avregnes i skatten, men på alle inntektstrinn blir betalt ut som «stønad» (f.eks. i form av barnetrygd). Hvis imidlertid det fradraget som blir utbetalt i form av stønad, blir skattlagt eller på annen måte avtrappes med stigende inntekt, vil skattefordelen synke i verdi etter som inntekten øker.

Deling og utjevning av inntekten over tid, med de skattefordeler dette innebærer ved progressive inntektsskatter, kan teknisk sett skje på flere måter. Det kan gjennomføres ved adgang til gjennomsnittsligning av inntekter som er opptjent over et lengre tidrom, ved adgang til overføring av underskott, ved mulighet for avsetning til driftsreguleringsfond og ved liknende ordninger. Flere av disse inntektsutjevningende virkemidler brukes i det norske skattesystemet. Som hovedregel kan det således for inntekt av næringsvirksomhet kreves fradrag for underskott som den skattepliktige har hatt i de 10 forutgående år. Fradragsretten gjelder ikke for inntekt av skogbruk, men for slik virksomhet ansettes inntekten ved gjennomsnittsligning for en periode på 5 år. Inntekt av åndsverk kan på visse betingelser fordeles over en treårsperiode, og fiskere kan kreve fradrag for avsetning til driftsreguleringsfond.

Skattlegging av foretaksinntekt kunne, uansett foretakets organisasjonsform, i prinsippet skje ved å skattlegge virksomhetens nettoinntekt på eiernes hånd, uavhengig av om inntekten faktisk ble utbetalt eierne. I så fall ville problemene med utforming av skattesatsene og reglene for deling av inntekten være av samme art som ved skattlegging av personlige inntektstakere. Selskaper med begrenset gjeldsansvar blir imidlertid, som nevnt tidligere, regnet som egne skattyterenheter, og selskapenes nettoinntekt blir derfor skattlagt på selskapenes hånd. En progressiv selskapskatt ville ha liten mening, hvis selskapene samtidig hadde adgang til formell deling i mindre enheter med de skattereduksjoner dette innebærer. Konsekvensen er at selskapers inntektsskatt i alminnelighet enten utliknes proporsjonalt eller progressivt med satser som gjøres avhengig av forholdet mellom selskapsinntekten og den innbetalte aksjekapital. I Norge og i de fleste andre land anvendes en proporsjonal skatt. Den selskapsinntekten som utbetales til eierne i form av aksjeutbytte, skattlegges vanligvis hos disse sammen med deres øvrige inntekter. Den samlede skatt som faller på den utdelte selskapsinntekten, blir derfor som regel progressiv. Den del av selskapsinntekten som holdes tilbake i selskapet, blir derimot i alminnelighet bare gjenstand for en

proporsjonal skattlegging. Den tilbakeholdte selskapsinntekten vil kunne bidra til å øke aksjenes verdi. Det synes derfor nærliggende at spørsmålet om skattleggingsmåte for denne økte formuesverdi ses i sammenheng med den totale skattlegging av den *utdelte* selskapsinntekt.

En proporsjonal skattlegging av selskapsinntekten på selskapets hånd er ikke til hinder for at det kan anvendes forskjellige satser for den utdelte selskapsinntekten og for den del som holdes tilbake i selskapet. Det er tre hovedsystemer som særlig er i bruk ved skattlegging av selskapsinntekt. Under det såkalte «klassiske» system anvendes samme sats for utdelt og tilbakeholdt utbytte, og utdelt utbytte blir skattlagt hos aksjonæren som enhver annen inntekt («dobbelbeskatning» av utdelt utbytte). Ved «to-sats»-systemet er satsen for utdelt utbytte lavere enn for den delen som tilbakeholdes. Hos aksjonæren kan aksjeutbyttet enten være gjenstand for full skattlegging som all annen inntekt eller for redusert skattlegging. Det tredje systemet går ut på at skattleggingen av utdelt utbytte lempes på aksjonærens hånd. Dette systemet er mest kjent i den form det brukes i Frankrike («avoir fiscal»). Gjeldende norske regler er et to-sats-system, idet selskapet betaler inntektsskatt til staten, kommunen og skattefordelingsfondet (etter proporsjonale satser på hele nettoinntekten) av tilbakeholdt inntekt. Av utdelt inntekt betaler selskapet bare kommuneskatt og fellesskatt til skattefordelingsfondet. På aksjonærens hånd er aksjeutbyttet skattepliktig inntekt bare ved beregning av statsskatten.

Ved valg av system er det særlig følgende momenter som trekkes inn i diskusjonen: (i) skattemessige konsekvenser ved valg av virksomhetsformer (mellom aksjeselskapsformen og ansvarlige selskaper eller personlig drevne virksomheter), (ii) påvirkning av selskapenes utbyttepolitikk med derav følgende endring i etterspørselen etter aksjer og bevegelighet på kapitalmarkedet, (iii) konsekvensene for valg av finansieringsmåte for selskapenes investeringer (ved lån eller ved aksjeutvidelse) og endelig (iv) hensynet til andre lands systemer, med de konsekvenser dette har for internasjonale kapitalbevegelser.

3. Generelle tekniske og prinsipielle sider ved skattlegging av formue.

Som nevnt i kapitlet om skatteprinsipper, har det vært hevdet at inntekt av formue gir større skatteevne enn arbeidsinntekt og derfor bør skattlegges sterkere, eller at det alternativt bør legges en særskilt skatt på formue. Dette prinsipielle syn har fått praktisk anvendelse i enkelte land ved at en legger vekt på skattedifferensiering etter inntektsart (inntekt av arbeid skattlegges gunstigere, f.eks. etter lavere skattesatser, enn formuesinntekt), mens formuen som eget skattefundament spiller mindre rolle. I andre land blir formuen gjenstand for særskilt skattlegging; til gjengjeld praktiseres

ingen (vesentlig) differensiering av skattleggingen etter inntektsart. Det siste alternativet praktiseres i de fleste Vest-Europeiske land, deriblant i Norge.

Flere momenter tilsier at den siste ordningen er å foretrekke. Den innebærer bl.a. at også formuer som ikke gir avkastning, blir gjenstand for skattlegging. En oppnår dermed et personer med ensartede inntektsforhold, men ulik formue i større grad skattlegges etter økonomisk evne og medvirker til utjevning av de økonomiske levevilkårene. Skattlegging av formue istedenfor en særskilt skatt på formuesinntekt kan også være et middel til å påvirke sammensetningen av formuen til fordel for rentable formuesanbringelser. Skattlegging av selve formuen kan også, som nevnt i kapitlet om skatteprinsipper, ses som et korrektiv til en «ufullkommen» inntektsskatt. Ordningen kan videre være motivert av ønsket om å påvirke selve formuesfordelingen.

Som følge av den nære sammenheng mellom formues- og inntektsskattleggingen vil flere av de generelle problemer, som er behandlet i foregående avsnitt og som angår utformingen av et inntektsskattesystem, også gjelde formuesskattleggingen. Dette preger i de fleste land regelutformingen for skatt av formue. Det foreliggende avsnitt vil av den grunn på flere punkter bare inneholde en kort oversikt over de konkrete norske løsninger som er valgt ved skattlegging av formue.

Reglene om skattytermassen, dvs. om omfanget av skatteplikten når det gjelder skatt av formue, avviker således i alminnelighet ikke fra reglene for skattlegging av inntekt. De norske reglene om skattytermassen faller da også i hovedsak sammen for de to skatteformer. Problemområdet trenger derfor ikke særskilt omtale i dette avsnittet.

Ved skattlegging av personlig formue følges hovedregelen om at skattyterenheten er «kjernefamilien» (ektefeller og barn) i alminnelighet langt strengere enn når det gjelder den personlige inntektsskatten. I følge de norske regler blir ektefeller og barn under 17 år liknet under ett for deres samlede formue. Dette gjelder også selv om en av ektefellene har sær eiendommer. Barn over 17 år blir derimot som hovedregel liknet selvstendig for egen formue, uansett om de er forsørgt av foreldrene. Ved skattlegging av bedriftsformuer er skattyterenheten vanligvis den samme som under inntektsskatten. I Norge regnes foretak med begrenset gjeldsansvar som egne skattyterenheter også når det gjelder formuen, og formue i foretak med solidarisk gjeldsansvar blir skattlagt hos medlemmene etter deres formuesandel i foretaket.

Formuesbegrepet.

Samfunnets totale formue består av den samlede verdi av realkapitalobjektene med tillegg av nettofordringer overfor utlandet. Denne totale formuen

er fordelt mellom samfunnets offentlige og private sektorer og innen hver av disse mellom institusjoner, selskaper og enkeltpersoner. Formuesfordelingen i samfunnet er bl.a. avhengig av størrelsen på de fordringer og gjeldsforpliktelser som de enkelte institusjoner, selskaper og personer innen samfunnet har seg imellom. Ved fastsettelse av formuesgrunnlaget må det avgjøres om bare realkapitalobjektene skal inngå, eller om også fordringskapitalen og/eller gjeldspostene skal regnes med. Et annet hovedproblem gjelder registrering og verdsetting av formuesobjektene og eventuelt gjeldspostene. I forbindelse med verdsettingen vil det kunne oppstå spørsmål om differensiering av skattleggingen etter arten av formuesobjekter, f.eks. kan det tenkes utliknet en tilleggsskatt på enkelte formuesarter som tradisjonelt blir verdsatt lavt. Endelig har en problemet med tidsfaktoren, dvs. hvor ofte utlikning av formuesskatt skal finne sted.

Størst samlet skattegrunnlag oppnås når verdien av både realkapitalen og fordringskapitalen for hver enkelt formueseier inngår i skattegrunnlaget uten at noen formuesobjekter er unntatt og uten at det blir gitt adgang til fradrag for gjeld. En slik generell skatt på bruttokapitalen har den egenskap at skattesatsene under ellers like forhold kan holdes lavere enn ved et snevrere skattegrunnlag. Som argument mot en slik skatt blir det ofte hevdet at den strider mot evneprinsippet, fordi gjelden ikke kan trekkes fra. Innsnevres skattegrunnlaget til bare å omfatte de enkelte eieres realkapitalobjekter, men fortsatt uten fradrag for gjeld, vil også dette representere en brutto formuesskatt. Argumentene ut fra evneprinsippet vil fremdeles gjelde og i forsterket grad, fordi fordringskapitalen, som også representerer skatteevne, nå blir holdt utenfor. I sin generelle form er bruttoskatt på formue lite brukt, men blir i de fleste land anvendt for visse realkapitalobjekter, særlig for faste eiendommer. Når skattegrunnlaget for hver enkelt formueseier settes lik verdien av både realkapitalen og fordringskapitalen fratrukket all gjeld, foreligger en netto formuesskatt (den vanlige norske betegnelsen er bare «formuesskatt», på engelsk er betegnelsen «net wealth tax»). Når skatten er generell, dvs. når ingen formuesobjekter og gjeldsposter er utelatt, vil det samlede skattegrunnlaget i prinsippet tilsvare samfunnets totale formue. Skattegrunnlaget vil m.a.o. være ganske omfattende, og det er en utbredt oppfatning at en samtidig i størst mulig grad oppnår skattlegging etter økonomisk evne.

Ifølge de norske bestemmelser skal som hovedregel alle formuesgjenstander tas med ved fastsetting av skattepliktig formue, og verdsettingen skal skje etter «gjengse priser», dvs. etter omsetningsverdien på utlikningstidspunktet. Videre er det prinsipielt ingen begrensning av hvilke gjeldsposter som er fradragsberettiget. Hovedregelen viser at den norske formuesskatten i prinsipp er basert på evneprinsippet, men regelen fører likevel ikke nødvendig-

vis til at all formue faktisk blir skattlagt og heller ikke til at alle typer formuesobjekter blir skattlagt likt. Det avhenger for det første av mulighetene for å registrere de enkelte formuesgjenstander, for det annet av utfyllende lovbestemmelser og forskrifter og av praksis angående verdsettingen av formuesobjektene og endelig av hvilke fribeløp og skattesatser som fastsettes til enhver tid. Ved hjelp av regler og vedtak om verdsettingen, fribeløp og skattesatser kan myndighetene foreta en differensiering av formuesskattleggingen etter formuesart, f.eks. i den hensikt i favorisere visse former for plassering av sparemidler.

For enkelte typer formuesobjekter foreligger det særlige praktiske problemer med registreringen (kontante penger, ihendehaverobligasjoner, smykker o.a.). En fullstendig registrering lar seg derfor neppe gjennomføre i praksis. For andre formuesarter utgjør verdsettingen hovedproblemet, bl.a. fordi det svært ofte ikke foreligger noen markedsverdi. Den praktiske løsningen for *f o r d r i n g s k a p i t a l* uten kursverdi er i alminnelighet at de ansettes til pålydende verdi. I Norge gjelder dette gjeldsbrev, sparebankinnskott o.l. Videre blir debitors gjeldsposter vanligvis verdsatt til det nominelle kronebeløp. For en rekke andre formuesobjekter må formuesverdsettingen i stor grad baseres på skjønn. Dette gjelder særlig for en rekke typer *r e a l k a p i t a l* som faste eiendommer, fast formue i jordbruk, varige driftsmidler i annen næringsvirksomhet o.l. Kontrollproblemene med formuesregistreringen og de skjønsmessige likningsansettelser kan føre til en utilsiktet forskjellsbehandling av de enkelte skattytere eller grupper av skattytere. Et aktuelt eksempel her er praksis ved formuestakseringen av selveide boliger.

Regler eller praksis ved formuestakseringen kan også få innflytelse på størrelsen av den inntekten som skal skattlegges. I næringsvirksomhet vil det i praksis ofte være sammenheng mellom verdien av driftskapitalen og de avskrivningene som er fradragsberettiget ved inntektslikningen, og verdien av varelageret ved årets begynnelse og slutt influerer på størrelsen av den skattepliktige bruttoinntekt. Formuestakseringen av selveide eneboliger og fritidshus innvirker direkte på inntektsansettelsen når — som i de norske regler — skattepliktig inntekt av slike boliger regnes i prosent av deres takserte formuesverdi. Ensartede verdsettningsnormer sett i forhold til de reelle verdier er derfor av vesentlig betydning for å oppnå en mest mulig lik behandling skattyterne imellom.

De formuesansettelser som ligger til grunn for utlikning av formuesskatt på realkapitalobjekter, vil generelt sett blir lave når verken en alminnelig inflasjon eller særskilt verdistigning på visse typer av kapitalobjekter reflekteres i likningsverdiene. Uten hyppige og omfattende takseringer vil under slike forhold realkapital få en skattmessig begunstigelse framfor fordrings-

kapital, hvis verdsetting i alminnelighet enten reflekterer verdistigningen (aksjer o.l.) eller ansettes til en nominell verdi (bankinnskott etc.). Særordninger med fribeløp for visse typer fordringskapital vil i noen grad kunne motvirke denne effekt. Verdsettningsnormene for formuesobjektene kan m.a.o. bidra til at skatt på formue favoriserer plassering i realkapital. Når samtidig gjeldspostene verdsettes etter nominelle verdier, slik at realverdien av gjeldspostene under en generell inflasjon stadig synker, vil formuesskatten gi en stimulans til lånefinansiering av realinvesteringer. Dette kan gi en selvstendig begrunnelse for brutto tilleggs-skatt på realkapital, f.eks. i form av eiendomsskatt. En slik tilleggs-skatt kan bidra til å dempe den omfordeling av formuen til fordel for eiere av realkapital og for debitorer som skjer under prisvekst.

Formuesskatt kan iliknes som en regelmessig — f.eks. årlig — tilbakevendende skatt, som en engangsskatt, eksempelvis etter en krig, og endelig ved overdragelse gjennom arv eller forskott på arv. Formuesskattens hovedformål tilsier at skattleggingen bør skje i nær tilknytning til inntekts-skattleggingen, dvs. årlig, og ved avslutningen av det år inntektsansettelsen gjelder. Ifølge de norske regler ansettes formuen pr. 1. januar det år inntektslikningen foretas. Skal en brutto formuesskatt virke etter sin hensikt (se avsnittet om eiendomsskatt), må også den være regelmessig tilbakevendende, i praksis betales årlig. Engangsskatt på formue har gjerne vært utliknet som et middel til å finansiere ekstraordinære offentlige utgifter som er oppstått etter en krigstid og for særlig å ramme personer som har økt sin formue under slike perioder. Skatt på arv og forskott på arv skjer ved overdragelse i forbindelse med dødsfall og rammer i alminnelighet private formuer en gang for hver generasjon. Når arveavgiften utliknes på boet som helhet, kan den betraktes som en utsatt formusskatt på avdødes hånd. Arveavgift brukes i denne form i flere land som alternativ til årlig formuesskatt. Arveavgift utliknet på de enkelte mottakernes hånd kan være et hensiktsmessig supplement til en årlig formuesskatt. I avsnittet om de norske regler angående arveavgiften er det gitt en bredere omtale av prinsippene for denne form for formuesskatt.

Det skulle framgå av omtalen foran at det ved fastsettelse av formuesgrunlaget foreligger store praktiske problemer som kan føre til betydelige ulikheter skattyterne imellom. Dette svekker formuesskattens formålstjenlighet som middel til økonomisk utjevning av levevilkårene eller som et ledd i en skattlegging etter økonomisk evne. Som følge av at problemene med formuesansettelse i praksis medfører utilsiktede virkninger, vil formuesskatten også i mindre grad virke nøytralt eller være et hensiktsmessig middel til å påvirke formuessammensetningen. Størrelsesordenen av slike ulikheter og utilsiktede virkninger vil bli mer utpreget jo høyere skattesatser

og dess sterkere progresjon i satsene som brukes ved utlikning av formuesskatten. Dette er trolig årsaken til at formuesskattesatsene i de fleste land er lave og vanligvis bare svakt progressive. For øvrig vil en rekke av de prinsipper som anvendes ved fastsettelsen av inntektsskattesatsene, også kunne tillempes ved utformingen av formuesskattesatsene. I praksis blir bl.a. de skattefrie formuesfradrag svært ofte gradert etter husholdningsstørrelsen. Når satsene er progressive, vil en ved deling av formuen mellom familiemedlemmene kunne oppnå relativt store skattefordeler. I den norske formuesskatten til staten, som utliknes etter progressive satser, anvendes analogt med inntektsskatten to skattesatsskalaer — en skala for skatteklasse 1 og en annen og gunstigere skala for klasse 2. I de land der aksjeselskaper iliknes formuesskatt, utgjør denne en fast prosent av hele nettoformuen. I Norge der aksjeselskaper betaler formuesskatt til staten, betaler imidlertid aksjonærene formuesskatt både til staten og kommunen av aksjene. For formuesskattens vedkommende foreligger i Norge m.a.o. en viss «dobbeltskattlegging» av aksjeselskapenes nettoformue, mens det ikke gjelder ved skattlegging av aksjeselskapenes inntekter.

Når formuen skattlegges, vil visse kombinasjoner av inntekt/formue kunne føre til at samlet skatt av inntekt og formue utgjør en betydelig andel av — og i visse tilfelle også overskrider — skattyterens inntekt slik denne er fastsatt ved likningen. Som en konsekvens av dette vil skattekravet kunne forårsake likviditetsproblemer for enkelte skattytere. I de fleste land foreligger det lover eller forskrifter som generelt gir grunnlag for skattenedsettelse etter individuell bedømmelse av skattyterens evne til å betale skatt. Flere land har dessuten en spesiell regel om skattenedsettelse i de tilfelle samlet skatt av inntekt og formue overstiger en viss andel av skattepliktig nettoinntekt. I Norge har Stortinget i alle år etter siste krig og like til det siste vedtatt en slik begrensingsregel (bortsett fra for inntektsåret 1973). Det kan hevdes at utlikning av formuesskatt ikke bør ha som umiddelbart resultat at den utliknede inntektsskatt skal reduseres eller falle bort, og at regler som forutsetter individuell prøving av skattyterens evne til å betale skatt, er bedre egnet til å tilfredsstille kravet om at «lik evne» skal gi lik skatt.

4. Oversikt over lover og vedtak om inntekts- og formuesskattene.

Det utliknes i Norge i dag følgende skatter på inntekt og formue:

K o m m u n e s k a t t e r :

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

Statsskatter :

- (i) Ordinær inntektsskatt
- (ii) Ordinær formuesskatt
- (iii) Fellesskatt til Skattefordelingsfondet
- (iv) Særskatt til utviklingshjelp
- (v) Skatt på arv og gaver

(De fleste trygdeavgiftene, som i denne publikasjonen behandles særskilt, utliknes på grunnlag av inntektene. Arsgift på personbiler m.v. og eiendomsskatten er basert på disse skatteobjekters formuesverdi, men blir behandlet i avgiftsavsnittet.)

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 19. juni 1969 om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer (erstatte tidligere lov av 13. juli 1921).
- (iii) Kunngjøring om formues- og inntektsskatt til staten (på basis av det årlige stortingsvedtaket om statsskattene).
- (iv) Lov av 24. april 1964 om Skattefordelingsfondet og de årlige stortingsvedtak om fellesskatten.
- (v) Kunngjøring om særskatt til utviklingshjelp (på basis av det årlige stortingsvedtak om statsskattene).
- (vi) Lov av 21. november 1952 om betaling og innkreving av skatt.
- (vii) Lov av 21. mars 1947 om skattlegging av sjøfolk.
- (viii) Lov av 15. juli 1925 om skatt til Svalbard av formue og inntekt.

(ix) Lov av 19. juni 1964 om avgift på arv og gaver og de årlige stortingsvedtak.

Skattespørsmål berøres dessuten i en rekke særlover og vedtak om bestemte emner; særlig kan nevnes lover og regler om skattefrie fondsavsetninger, til fremme av distriktsutbygging, for avskrivning på driftsmidler og vurdering av varelagre m.v.

Ved årlige skattevedtak blir satsene for den kommunale skattlegging fastsatt av den enkelte kommune innen de rammer som er gitt i skattelovene for landet og byene.

I den følgende framstilling vil vi følge en noe annen disponering enn i de to foregående avsnitt. Vi vil først omtale skattleggingen av personer og deretter skattleggingen av selskaper og institusjoner. Under behandlingen av de regler som gjelder skattleggingen av selskaper og institusjoner, vil vi bare omtale de viktigste særreglene som skiller dem fra personlige skattytere. For å få en samlet oversikt over skattleggingen av selskaper i Norge er det derfor nødvendig også å lese deler av kapitlet om skattlegging av personer.

I et eget kapittel tar vi opp de særlige skatteordninger som gjelder for sjøfolk og for skattytere på Svalbard. Likeledes blir avgifter på arv og gaver behandlet i et eget kapittel.

Reglene for skattlegging av personer og selskaper i Norge med inntekt og formue i utlandet og utlendinger med inntekt og formue i Norge finnes spredt i skattelovene. Vi har valgt å samle omtalen av disse alminnelige lovregler i et eget kapittel, som også inneholder en kort oversikt over prinsipper som ligger til grunn for de skatteavtaler Norge har inngått med andre land.

Kapittel 5. Skattlegging av personer.

A. Omfanget av skatteplikten.

Etter hovedregelen omfatter skatteplikten enhver person som er *bosatt* her i landet. En person anses å være bosatt i Norge når han har tatt opphold her og har til hensikt å bli her fast, dvs. ikke bare midlertidig. Opphold i landet på minst 6 måneders varighet blir i alle tilfelle regnet som bosetting. Plikten til å betale formuesskatt her i landet er dessuten avhengig av at vedkommende person er bosatt i Norge den 1. januar i det år likningen foretas.

Midlertidig opphold i utlandet fritar ikke for skatteplikt her i landet bortsett fra når oppholdet har vart i minst 4 år. Skatteplikten til Norge kan likevel falle bort når oppholdet i utlandet har vart i minst 1 år, og hvis vedkommende person er skattepliktig som innenlandsboende i det land han opphol-

der seg. Utsendte utenriktjenestemenn, tjenestemenn som er knyttet til Norges delegasjon ved FN samt personer som på tilsvarende måte er knyttet til OECD, blir betraktet som bosatt i utlandet. De kan likevel være forpliktet til å betale statsskatt til Norge av lønn fra den norske stat, men skatten blir beregnet etter særskilte satser.

Personer som har vært bosatt her i landet bare en del av inntektsåret, skal skattlegges her bare for inntekt som er inntjent i dette tidsrommet. Samtidig skal visse utgiftsfradrag som er tillatt etter de alminnelige skatte-regler, f.eks. fradrag for gjeldsrenter samt klasse- og særfradrag reduseres i forhold til oppholdets varighet.

Som nevnt i kapittel 4, er det få unntak fra den generelle regel om skatteplikt for personer som er bosatt her i landet. Det er bare Kongen og den kongelige familie samt utlendinger som oppholder seg her i landet i studieøyemed, som er fritatt for å betale skatt i Norge.

B. Den skattepliktige inntekten.

1. Begrepet «*antatt inntekt*».

Utgangspunktet for fastsettingen av den antatte inntekten er gitt i byskatte-lovens § 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 oppebårene 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 anvendt til egen eller familiens nytte eller behagelighet eller til utvidelse av næring eller drift til formuesforøkelse . . .».

Som nevnt i foregående kapittel, er det denne hovedregel som ligger til grunn for beregning av den skattepliktige *brutto-inntekt*. Skattelovene inneholder dessuten supplerende bestemmelser om hvilke ytelser, inntekter og fordeler som skal henregnes til skattepliktig bruttoinntekt og om hvordan de skal verdsettes. Den samlede bruttoinntekt minus de utgiftsfradrag som er tillatt etter skattelovene, gir den skattepliktige *netto-inntekten* (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 tilknyt- ning til inntjeningen av inntekten, er i lovene nærmere utdypet og forklart

ved eksempler. De fradragspostene som er knyttet til inntekt av næringsvirksomhet, er særlig omfattende behandlet. Videre spesifiserer lovene en rekke andre fradragberettigede utgifter som ikke direkte har tilknytning til «inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse».

Etter hovedregelen er det inntekten i løpet at 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 etter loven adgang til å spekulere i tidsforskyvninger ved å unnlate å heve krav som er forfalt. Blir det gjort, skal forfallsdato legges til grunn. Regnskapspliktige skattytere skal derimot, når det gjelder tidspunktet for inntekts- og utgiftsføringen, i alminnelighet holde seg til regnskapet. Dette på betingelse av at regnskapet er gjort opp etter de grunnsetninger som gjelder for god forretningsskikk. Enkelte særregler — eksempelvis om de avskrivninger som godtas ved den skattemessige inntektsansettelsen — vil kunne føre til at bokføringstidspunktet avvikes.

De generelle regler som er omtalt ovenfor, viser de hovedprinsipper som den skattemessige inntektsansettelsen bygger på. Men særbestemmelser og unntak fra de alminnelige hovedregler gjør at begrepet antatt inntekt ikke i enhver forstand er felles for alle skattytere. Inntektsansettelsen vil først og fremst være avhengig av inntektens art: Ulike former for næringsinntekt, lønnsinntekt, trygdeinntekt og annen inntekt. Vi har derfor funnet det hensiktsmessig i den videre framstilling å følge en inndeling etter inntektenes art. Utgiftene vil dels bli omtalt sammen med den inntektsart de er nærmest knyttet til og dels i et samleavsnitt til slutt med omtale av utgifter som ikke har tilknytning til spesielle inntektsarter.

2. Inntekt av næringsvirksomhet.

Stort sett blir inntekt av næringsvirksomhet fastsatt etter felles prinsipper i alle næringer. De enkelte regler kan likevel få ulik betydning for forskjellige næringer. Eksempelvis betyr reglene for hvilke avskrivninger som godtas som fradrag ved beregning av den skattbare inntekt, mer i kapitalkrevende enn i mindre kapitalkrevende næringer. På enkelte felter har myndighetene fastsatt særregler for visse næringer og distrikter. Formålet kan være å oppnå bestemte nærings- og distriktpolitiske effekter. Særbestemmelsene kan også være innført av kontrollhensyn.

Siktemålet for inntektsfastsettingen er kort sagt å finne et uttrykk for det økonomiske resultat av næringsvirksomheten for en bestemt periode (ett år) i den hensikt å skattlegge det. På den ene side skal en fastsette virksomhetens bruttoinntekt og på den annen side verdien av de innsatsfaktorer som er brukt i produksjonen. Ettersom virksomheten foregår som en fortløpende prosess,

bli en stor del av problemet å *tidfeste* verdiene. Virksomhetens «produkt» (i videste forstand) går normalt til salg, til eget bruk og til lager. Noe av produksjonen fra foregående år selges i inneværende år. Videre kan tidspunktet for innkjøp av råvarer og hjelpestoffer som settes inn i produksjonen i en bestemt periode, i varierende grad avvike fra produksjonstidspunktet. Dermed kommer reglene om *varelager vurderingene* inn. For å komme fram til nettoinntekten, må en fastsette avlønningen til (verdien av) innsatsfaktorene, produksjonsfaktorene. En kan her skille mellom de produksjonsfaktorer som forbrukes og de som ikke forbrukes eller bare delvis forbrukes idet de settes inn. Eksempel på de to typer produksjonsfaktorer er vareinnsats (råvarer og hjelpestoffer) og innsats av kapital. Gjennom skattemessige *avskrivningsregler* blir kapitalinnsatsen utgiftsfordelt på de enkelte år. Et problem analogt med det å verdsette hvor stor del av virksomhetens resultat som går til innehaverens eget bruk, er det å skille mellom de innsatsfaktorer som går til fremme av selve driften og de som går til eierens og de ansattes *private konsum*.

Tidfestingstidspunktet for de verdier som vedrører næringsvirksomhet kan være når salg/kjøp foregår, når produksjonen finner sted, når krav på betaling oppstår eller betaling faktisk finner sted. For regnskapspliktige skattytere gir skattelovene ikke noe generelt direktiv om valg av tidspunkt. Som nevnt tidligere, godkjennes regnskapet, forutsatt at dette er gjort opp i overensstemmelse med de grunnsetninger som gjelder for ordentlig forretningsførsel, og så sant skattelovenes og -forskriftenes øvrige bestemmelser om fastsettelse av bruttoinntekts- og fradragspostene er fulgt.

Uttak av produkter og varer til *privat bruk* eller til gaver regnes som en del bruttoinntekten. Ved verdsettingen skal varenes utsalgspris på tidspunktet for vareuttaket legges til grunn, og uttakene skal framgå særskilt av regnskapet. Bestemmelsene gjelder også ved salg til funksjonærer som har en ledende stilling i firmaet (og eksempelvis også for disponenter i aksjeselskap).

Varelager vurdering. Skattelovenes bestemmelser om verdsettingen av varelageret er av særlig betydning for å sikre at skattyteren gjennom regnskapet ikke oppnår utilsiktede skattefordeler gjennom valg av tidspunkt for registrering av inntekts- og utgiftspostene. Ved utbyttets beregning skal det ifølge reglene tas hensyn til *endring* i varelagerets verdi i løpet av inntektsåret. Varelager vurderingen skal etter skattelovene skje 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 generelt to hovedformer for avskrivninger:

(i) Ordinære avskrivninger, som tar sikte på å dekke den årlige verdinedgang på grunn av slit og elde (utidsmessighet).

(ii) Ekstraordinære avskrivninger i form av tilleggs- eller åpningsavskrivninger, som fører til større avskrivningsfradrag i driftsmidlets første leveår enn slit og elde skulle tilsi.

For hver av disse avskrivningsformene inneholder skattereglene bestemmelser om hvilke kapitalobjekter som skal være gjenstand for avskrivninger, verdigrunnlaget for avskrivningene, avskrivningssatsene og det totale beløp som kan avskrives.

(i) Fradrag i form av ordinære avskrivninger blir gitt for alle betydelige driftsmidler bestemt til varig bruk. Formuleringen dekker det vesentligste i denne forbindelse, nemlig at bare driftsmidler kan avskrives, at de må være betydelige og bestemt til varig bruk. Videre kan avskrivninger bare innrømmes for driftsmidler som forbrukes i produksjonen. Dette innebærer at grunnarealer ikke kan være gjenstand for avskrivning (bortsett fra sandtak o.l.), unntatt når eiendomsretten er tidsbegrenset. Vi vil ellers bare peke på den konsekvens av hovedregelen at skattereglene ikke tillater fradrag for avskrivninger av vanlige boliger.

Verdigrunnlaget for de ordinære avskrivninger er de enkelte kapitalobjekters — de varige driftsmidlers — kostpris, dvs. den pris driftsmidlet er overtatt for, med tillegg av senere påkostninger som ikke er ført til fradrag ved likningen som vedlikehold. Investeringsavgiften skal anses som en del av kostprisen og kan derfor ikke føres til fradrag ved likningen i betalingsåret. Har den skattepliktige mottatt offentlig bidrag til ervervelse av driftsmidlet, skal i alminnelighet bidraget fratrekkes ved fastsetting av driftsmidlets kostpris. For driftsmidler som er ervervet ved arv eller gave, skal avskrivningsgrunnlaget ikke settes høyere enn den verdi som lå til grunn ved beregning av arveavgiften. Bestemmelsen tar sikte på å hindre at en lav verdsetting ved arveavgiftsberegningen skal være uten virkning ved inntektslikningen. Imidlertid vil verdsettingen ved arveavgiftens beregning kunne overstige driftsmidlets kostpris fratrukket tidligere skattemessige avskriv-

ninger. Ved arvefallet vil derfor avskrivningsgrunnlaget kunne bli justert opp og gi grunnlag for ekstra skattemessige avskrivninger.

Årlige fradrag ved de ordinære avskrivningene fastsettes på basis av det antall år driftsmidlet antas å bli værende i bruk. Brukstiden lar seg imidlertid vanskelig fastslå på forhånd. Størrelsen av de årlige avskrivninger må derfor bli skjønnsmessig. 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 følge «den rette linjes metode», dvs. settes til et konstant beløp pr. år, beregnet etter en fast prosent av avskrivningsgrunnlaget. Riksskattestyret oppgir hvilke minimums- og maksimumssatser som det er rimelig å bruke for en rekke driftsmidler. Satsene er sterkt differensiert etter driftsmidlets og i noen grad etter produksjonens art. Oppstillingen nedenfor gir eksempler på en del alminnelige satser.

Bygninger av stein, betong etc.	2 — 3	pst.
Bygninger av tre	3 — 5	»
Maskiner	5 — 20	»
Kontor- og butikkinventar o.l.	6 — 10	»
Laste- og varebiler	12 — 20	»
Skip	5 — 8	»

Normalsatsene fra Riksskattestyret kan forhøyes med inntil 50 prosent når særlige forhold medfører ekstra stor slitasje på et driftsmiddel, f.eks. ved kontinuerlig drift. Slik forhøyelse kan ikke foretas for driftsmidler som etter sin art alltid er i kontinuerlig drift, fordi det i Riksskattestyrets satser er tatt hensyn til slik drift. Også dårlig vedlikehold kan føre til at avskrivnings-satsene blir forhøyet. Ordinære avskrivninger kan først kreves fra det tidspunkt driftsmidlet er tatt i bruk. Det er ikke tillatt å overføre avskrivninger fra ett år til et annet.

De samlede ordinære avskrivninger over et driftsmiddels levetid må ikke overskride verdien av avskrivningsgrunnlaget redusert med eventuelle tilleggs- eller åpningsavskrivninger, overprisavskrivninger, nedskrivningsbeløp fra fond som er avsatt etter loven om særlige skatteregler til fremme av distriktsutbygging o.a. (se senere).

(ii) Bedriftene kan foreta fradrag for e k s t r a o r d i n æ r e avskrivninger enten etter reglene om tilleggsavskrivninger eller, under visse forutsetninger, i overensstemmelse med reglene for å p n i n g s a v s k r i v n i n g e r.

Tilleggsavskrivninger kan foretas på alle driftsmidler som kan gjøres til gjenstand for ordinær avskrivning, med unntak av biler og al-

minnelige forretningseiendommer som kontorer, butikker etc. Unntakene omfatter ikke busser og traktorer og heller ikke administrasjonsbygg som inngår som et nødvendig ledd i en samlet produksjonsvirksomhet. Det kan ikke foretas tilleggsavskrivning på driftsmidler som er ervervet ved arv eller gave. Verdigrunnlaget for tilleggsavskrivningene er driftsmidlets kostpris for nåværende eier uten reduksjon av eventuelle offentlige bidrag.

Tilleggsavskrivningen i et enkelt år må ikke overstige 50 prosent av det ordinære avskrivningsbeløp og samtidig ikke være høyere enn 5 prosent av driftsmidlets kostpris. Avskrivningen må være foretatt i løpet av de 5 første år etter at driftsmidlet ble tatt i bruk. Maksimal tilleggsavskrivning utgjør m.a.o. det femdobbelte av den årlige tilleggsavskrivning. Summen av avskrivningene må imidlertid ikke overstige 15 prosent av kostprisen. Det samlede beløp som kan avskrives, skal reduseres med eventuelle offentlige bidrag, beløp som er tatt fra skattefrie fond og anvendt til nedskrivning o.a.

Å p n i n g s a v s k r i v n i n g e r kan kreves for investeringer i bygninger og anlegg med tilhørende utstyr som er bestemt for produksjon eller lagring av varer eller for bygging og reparasjon av skip, fiskebåter m.v. Verdigrunnlaget for åpningsavskrivning er kostprisen redusert med kr. 500 000. Det er derfor bare anlegg med kostpris utover kr. 500 000 som kan gjøres til gjenstand for åpningsavskrivning. Men også den del av kostprisen som faller på eventuelle grunnarealer og andre ikke avskrivbare anlegg, teller med ved beregning av de kr. 500 000 som må holdes utenfor åpningsavskrivningen. Hvis f.eks. kostprisen for grunnarealer er lik eller høyere enn kr. 500 000, vil bedriften kunne anvende åpningsavskrivninger på hele kostprisen for de avskrivbare driftsmidler. (Grensen på kr. 500 000 gjelder ikke for investeringer i skip og fly.)

Det beløp som kan utgiftsføres som åpningsavskrivning i et enkelt år, må ikke overstige 50 prosent av den samlede antatte inntekten (ved kommuneskattelikningen) i vedkommende år. Avskrivningsperioden strekker seg fra og med det år byggearbeidet er begynt til og med det femte året driftsmidlet er i drift. Åpningsavskrivninger kan altså — i motsetning til ordinære og tilleggsavskrivninger — foretas før kapitalgjenstanden tas i bruk. Over avskrivningsperioden må de totale åpningsavskrivninger ikke overstige 25 prosent av avskrivningsgrunnlaget. Det samlede beløp som kan avskrives, skal reduseres med eventuelle offentlige bidrag, nedskrivningsbeløp fra fond som er avsatt til fremme av distriktsutbygging o.a.

Med virkning fra og med inntektsåret 1973 er reglene om åpningsavskrivning for investeringer i bygninger og anlegg m.v. også gjort gjeldende for flyttbare boreplattformer, herunder boreskip som har utstyr for boring etter undersjøiske petroleumsforekomster.

Tilleggs- og åpningsavskrivninger reduserer som nevnt ikke de årlige

ordinære avskrivninger — bare de *samlede* ordinære avskrivningene. Dette innebærer at driftsmidlene blir nedskrevet hurtigere enn den antatte brukstid skulle tilsi, dersom bedriften gjør bruk av ekstraordinære avskrivninger.

Tabell 12 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.

Tabell 12. Avskrivningssatser på maskiner og bygninger. Prosent av anskaffelsesverdien.

Annual depreciation rates on machinery and buildings. Per cent of original cost.

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

Som et ledd i politikken med sikte på å påvirke industrilokaliseringen, er det i loven om særlige skatteregler til fremme av distriktsutbygging (av 19. juni 1969) utformet *spesielle* avskrivningsregler. Skattytere som foretar investering i såkalte utbyggingsområder, dvs. i Nord-Norge og i andre særskilt utpekte utbyggingsområder, kan med samtykke av Kongen (ved Finansdepartementet) påbegynne ordinær avskrivning og tilleggsavskrivning før et driftsmiddel eller anlegg er tatt i bruk. Slike forskottsavskrivninger kan imidlertid bare kreves fra det tidspunkt investeringen er foretatt eller bindende leveringskontrakt er sluttet. Næringsdrivende i Nord-Norge kan kreve fradrag for overprisavskrivninger for driftsmidler til bruk under utøvelse av næring i Nord-Norge. Overprisavskriv-

ning kan foretas på alle driftsmidler, bortsett fra dem som er unntatt fra tilleggsavskrivning. Fradraget det enkelte år er — sammen med fradrag for mulig åpningsavskrivning — begrenset til 50 prosent av nettoinntekten ved kommuneskattelikningen i vedkommende år. Avskrivningen kan påbegynnes det første år driftsmidlet er ferdig eller tatt i bruk og kan foretas til og med det femte året deretter. Samlet overprisavskrivning må ikke overstige 50 prosent av driftsmidlets kostpris. Dette beløp skal imidlertid reduseres med eventuelt foretatte tilleggs- og åpningsavskrivninger, beløp tatt fra investeringsfond o.a. Overprisavskrivninger for et driftsmiddel kan skje parallelt med og komme i tillegg til de årlige ordinære avskrivninger, men kan ikke skje samme år som fradrag kreves for åpnings- eller tilleggsavskrivning på vedkommende driftsmiddel. Fradrag for overprisavskrivninger forhøyer ikke de samlede avskrivninger over et driftsmiddels levetid, men muliggjør en ytterligere forkortelse av nedskrivningsperioden.

S k a t t e f r i e f o n d s a v s e t n i n g e r. Etter flere særlover kan bedriftene avsette en del av overskottet skattefritt til fond som skal nyttes til nærmere bestemte formål. Ordningene er stort sett utformet slik at bedriftene oppnår en utsettelse i skatleggingen, skattekreditt. Bedriften får fradrag i den skattepliktige inntekten det år avsetningen foretas, mens spørsmålet om skatlegging 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 skatleggingen først finner sted gjennom framtidige reduserte avskrivninger.

Etter lov av 14. desember 1962 kan bedriftene foreta skattefrie avsetninger til tre forskjellige formål, (i) investeringsformål, (ii) fond til forskning eller markedsbearbeiding i utlandet og (iii) 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 bestemt for produksjon, lagring, transport eller omsetning av varer eller for persontransport (ikke personbiler). Fradraget er begrenset oppad til 25 prosent av netto årsinntekt ved kommuneskattelikningen, men det er ikke adgang til å kreve fradrag for mindre enn kr. 3 000 (for fiskere er minstebeløpet kr 2 000). Etter dette er det m.a.o. bare næringsdrivende med årsinntekt på kr. 12 000 (fiskere med årsinntekt på kr. 8 000) og over som kan foreta slike avsetninger.

Det avsatte beløp skal settes inn på en sperret konto i Norges Bank. Utbetaling kan skje etter 4 år eller tidligere når Kongen har truffet særskilt vedtak om frigivelse før utløpet av bindingstiden. Frigivelse før utløpet av bindingstiden kan enten foretas generelt for midler som er avsatt i bestemte

inntektsår, eller de kan frigis på betingelse av at midlene blir anvendt til investeringer i Nord-Norge eller i utpekte utbyggingsområder eller at de skal brukes til miljøverninvesteringer som er pålagt av myndighetene. Det kan treffes vedtak om at avsatte midler må anvendes innen en viss tid etter utbetaling fra Norges Bank. Kongen kan bestemme at det skal ytes skattefrie rentegodtgjørelse for de avsatte beløp som står på konto i Norges Bank. Slik godtgjørelse ble tidligere ytt, sist med en rentesats på 3 prosent. Midler avsatt av inntekt for inntektsåret 1971 og senere blir ikke forrentet.

Når de avsatte midler blir brukt til anskaffelse av nytt driftsmiddel, skal 85 prosent av det anvendte beløp tillegges inntekten og avskrives (eller sagt på en annen måte: 85 prosent av beløpet skal brukes til avskrivning uten inntektsfradrag) straks investeringen foretas. Kongen kan treffe vedtak om at de avsatte midler kan brukes til ekstraordinær avskrivning også på eldre driftsmidler. Fordi det totalt sett ikke kan avskrives mer enn driftsmidlets kostpris, vil disse ekstraordinære avskrivninger redusere de framtidige avskrivninger. Reglene medfører at 15 prosent av det avsatte beløp i det hele tatt ikke blir skattlagt, noe som innebærer en godtgjørelse for binding av midlene.¹

Hvis midlene ikke blir brukt i samsvar med bestemmelsene, eller så sant skattyteren disponerer midlene før de er frigitt, skal beløpet regulært skattlegges i sin helhet ved etterlikning for de inntektsår da avsetningene fant sted.

Ifølge loven kan avsetningsadgangen settes ut av kraft med midlertidig virkning. Dette er gjort for inntektsåret 1973.² Det er imidlertid bestemt at suspensjonen av adgangen til å foreta skattefrie fondsavsetninger ikke skal omfatte avsetninger til påbudte miljøverntiltak i eksisterende industri.

(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 prosent i alt av årsinntekten til begge disse formål, men ikke mindre enn 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.

¹ For avsetninger foretatt av inntekt i årene 1967 til og med 1971 skal ved anvendelse 75 prosent av midlene brukes til nedskrivning, mens 25 prosent blir skattefrie. ² Suspensjonen er begrunnet med at fondsavsetningsordningen mer har ført til skattelette enn til utjevning av konjunktursvingningene. Regjeringen har i statsbudsjettet for 1974 foreslått at det skal vurderes nærmere i hvilken utstrekning avsetningsordningen bør opprettholdes for framtiden.

Utgifter til slike formål som dette fondet dekker, vil normalt være fradragsberettiget. Når utgiftene til formålene blir finansiert ved fondsmidler, får bedriften ikke fradrag for de aktuelle utgifter. Ordningen innebærer følgelig 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 prosent av årsinntekten for avsetninger til driftsfond.

Adgangen til skattefrie fondsavsetninger er også nyttet i lokaliseringspolitikken. Ordningen har hjemmel i loven om særlige skatteregler til fremme av distriktsutbygging av 19. juni 1969. (Denne loven avløste den tidligere «Nord-Norge-loven» og loven om investering i strøk med spesielle sysselsettingsvansker og særlig lavt inntektsnivå.) Lovens regler om skattefrie fondsavsetninger tar sikte på å stimulere investeringer i utbyggingsområder.

Etter loven har alle næringsdrivende rett til fradrag for avsetning til senere investering i betydelige driftsmidler i næring i Nord-Norge eller i distrikt med særlige sysselsettingsvansker eller svakt utbygd næringsgrunnlag. Også skattytere som ikke driver næringsvirksomhet, kan utnytte avsetningsadgangen. For disse er det imidlertid nødvendig med samtykke av myndighetene.

Den maksimale avsetning utgjør 25 prosent av den samlede årsinntekten ved kommunelikningen i den enkelte kommune etter fradrag for alle vanlige utgiftsposter. Det er imidlertid adgang til å avsette inntil 50 prosent av inntekten forutsatt at dette ikke bringer inntekten i avsetningsåret lavere enn gjennomsnittsinntekten i de to foregående år. Videre må avsetningene i et enkelt år være av en viss minstepørrelse. Skattytere som er skattepliktige i en kommune i Nord-Norge, kan årlig avsette helt ned til kr. 5 000. For skattytere med skatteplikt i annet utbyggingsområde er minstepgrensen kr. 10 000 og for skattytere ellers er grensen kr. 25 000.

Anvendelsen av de avsatte midler må være påbegynt innen 5 år etter at avsetningen er foretatt. Når investering i nye driftsmidler har funnet sted, skal en viss del av beløpet som tas fra de avsatte midler, brukes til nedskrivning uten inntektsfradrag. Skjer investeringene i Nord-Norge, skal 55 prosent av beløpet brukes til nedskrivning. I utbyggingsområde utenom Nord-Norge er andelen 65 prosent. Resten av midlene som tas fra fondet, blir endelig fritatt for skatt (henholdsvis 45 prosent og 35 prosent). Denne skattefritaking faller bort dersom driftsmidlet selges innen en viss tid. Denne tidsfrist er 20 år for faste eiendommer og 8 år for andre avskrivbare driftsmidler.

Redegjørelsen ovenfor viser at det under de forskjellige fondsordninger er visse maksimums- (og minimums-) beløp som kan avsettes årlig. De maksi-

male beløp er fastsatt som en bestemt prosent av årsinntekten etter fradrag for avsetninger til eventuelle andre fond. Skattereglene inneholder derfor bestemmelser om i hvilken «rekkefølge» de enkelte avsetninger skal foretas og om det maksimale beløp som kan avsettes i ett enkelt år når flere av ordningene blir benyttet. Når det gjelder disse bestemmelsene, nøyer vi oss med å vise til de respektive lover med kommentarer.¹

Som antydnet tidligere, har reglene om fondsordningene konsekvenser for størrelsen av de ordinære og ekstraordinære avskrivningene. De fondsbestemte nedskrivningsbeløp påvirker ikke grunnlaget for de ordinære og ekstraordinære avskrivninger, men kommer til fradrag i de samlede øvrige avskrivningsfradrag. Så lenge driftsmidlet ikke er avskrevet, blir derfor ikke de årlige ordinære avskrivninger redusert. Derimot vil de årlige ekstraordinære avskrivninger kunne bli lavere. Hvis eksempelvis det fondsbestemte nedskrivningsbeløp utgjør mer enn 25 prosent av driftsmidlets kostpris, vil adgangen til åpningsavskrivning falle bort.

Reglene om avskrivninger og fondsavsetninger tillater ikke generelt at bedriften for skatteformål kan utgiftsføre et større samlet beløp enn innsatsfaktorenes kostpris. Gjennom reglene om fordelingen av kostprisen på de enkelte år, foreligger muligheter for en tidsforskyvning av utgiftsføringen med de rente- og likviditetsfordeler (og eventuelt lavere skattesatser som følge av inntektsutjevning) som dette innebærer. De fondsavsetningsregler som tillater at bare en del av de avsatte midler inntektsføres når de avendes til kjøp av nytt driftsmiddel, fører imidlertid til at bedriften totalt kan utgiftsføre et større beløp enn innsatsfaktorens kostpris. Dette gir en tilsvarende reduksjon i samlet skattepliktig inntekt over driftsmidlets levetid.

Lønnskostnader. Fra bruttoinntekten kan det kreves fradrag for lønnskostnader og andre utgifter som faktisk er gått med til driften. Lønnskostnadene omfatter foruten utbetalte lønninger og annen godtgjørelse for utført arbeid også tilleggsytelser til beste for lønnstakerne samt bedriftens tilskott til offentlige trygde- og pensjonsordninger. Tilleggsytelser til beste for lønnstakerne består bl.a. av sosiale utgifter. Det karakteristiske for de sosiale utgiftene er at de har sammenheng med velferdstiltak som tar sikte på å stimulere arbeidsinnsatsen eller knytte de ansatte fastere til bedriften. Av slike velferdstiltak kan nevnes subsidiering av kantine, støtte til bedriftsidrettslag, drift av feriehytte samt rene funksjonær- og firmafester for personalet. På visse vilkår kan det også innrømmes fradrag for nedskrivningsbidrag til arbeiderne i anledning boligbygging. Som tilleggsytelser til beste for lønnstakerne regnes også bedriftens utgifter til privat pensjonsordning. Arbeidsgivers tilskott til slik pensjons-

¹ K. L. Bugge og Bjørn Skreiberg: «Skattelovene, Bind III, Forskjellige særlover m.v.».

ordning er fradragsberettiget på betingelse av at ordningen er lagt opp i samsvar med regler gitt av Kongen og at finansieringen tilfredsstillter visse krav. Direkte utbetaling av pensjoner kan også komme til fradrag, forutsatt at det er samsvar mellom pensjonens størrelse og den lønn som pensjonisten tidligere har hatt. Det er ubetinget fradragsrett for bedriftens tilskott til offentlige pensjons- og trygdeordninger, dvs. for arbeidsgiverandelen av trygdeavgifter og premier til slike ordninger.¹

Andre utgifter. Det kan ellers kreves fradrag for andre driftskostnader. I enkelte utgiftsposter kan det skjule seg utgifter som går til dekning av privat konsum. Ved likningen vil det derfor kunne oppstå problemer med å verdsette drifts- og konsumutgiftskomponentene. Dette gjelder eksempelvis utgifter til representasjon, reiser og bilhold. Ifølge tidligere bestemmelser om representasjonsutgifter var fradragsretten begrenset til slike utgifter som etter likningsmyndighetenes skjønn ble ansett å være tvingende nødvendige. Med virkning fra og med inntektsåret 1972 ble fradragsretten innskrenket til bare å omfatte bevertningsutgifter. Samtidig ble det utformet detaljerte regler om hvilke utgiftsbeløp som kunne godkjennes. Fra og med inntektsåret 1974 gis det ikke fradrag for utgifter til representasjon. Fradrag for utgifter til bilhold skal begrenses slik at det ikke gis fradrag for den del av utgiftene som etter likningsmyndighetenes skjønn faller på bruk av bilen til privatkjøring. Riksskattestyret har gitt veiledende forskrifter for praktisering av dette skjønn. Som hovedregel skal de regnskapsførte utgifter fordeles mellom nærings- og privatkjøring på grunnlag av kjørelengder. På et særskilt skjema skal den skattepliktige gi opplysninger bl.a. om hvordan totalt utkjørt distanse fordeler seg på yrkesmessig kjøring og kjøring privat. Beløp som utbetales til funksjonærer og arbeidere i form av reise-, representasjons- eller diettgodtgjørelse er fradragsberettiget for bedriften. Konsekvensene for mottakeren vil framgå av avsnittet om lønnsinntekt. **Reklameutgifter** er utgifter som næringsdrivende har til presentasjon av sine varer og tjenester i den hensikt å opprettholde eller øke omsetningen, og slike utgifter er fradragsberettiget. Det bedriften utbetaler i form av gaver, kommer bare til fradrag dersom gaven er å betrakte som reklameutgift. Det kan kreves fradrag for tilskott til institutt som under medvirkning av staten driver vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring, for yrkesopplæringen betinget av at denne har betydning for skattyteren i hans virksomhet. Bedriften kan kreve fradrag for kontingenter til foreninger som yter medlemmene bistand av juridisk og teknisk art, men ikke for kontingenter til arbeidsgiverforeninger og fagforbund. Av-

¹ Dette gjelder også for «arbeidsgiverandelen» av selvstendig næringsdrivendes medlemspremie til folketrygden, dvs. for den delen av de selvstendiges medlemspremie som overstiger lønnstakernes medlemspremie.

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

Underskott. Underskott i en næring eller virksomhet kan føres til fradrag i utbyttet i den skattepliktiges andre næringer eller inntektskilder. Ved inntektsansettelsen kan det dessuten kreves fradrag for underskott som den skattepliktige har hatt i de 10 foregående inntektsår. Dette innebærer bl.a. at bedriftene i større grad kan utnytte de fradragsberettigede utgiftspostene — f.eks. de skattemessige avskrivningene — også i de år inntektene ikke er store nok til å dekke slike fradragsposter.

3. Særregler innen jordbruk, skogbruk og fiske.

De regler som generelt gjelder for skattlegging av næringsinntekt, gjelder stort sett også for skattlegging av næringsinntekt i jordbruk, skogbruk og fiske. For hver av disse næringer foreligger det imidlertid en rekke spesielle bestemmelser ved fastsetting av skattepliktig inntekt, og vi vil nedenfor omtale de viktigste.

(i) *Jordbruksinntekt.* Verdien av naturalier som nyttes i gårdbrukerens egen husholdning, skal verdsettes til produsentpris. Hvis denne prisen som følge av subsidier er høyere enn den prisen som betales i utsalg, nyttes særregler.

Som inntekt regnes ikke øking i formuen ved planering, nydyrking og overflatedyrking av jord. Verdien av det arbeid den skattepliktige legger ned til slike formål, er med andre ord ikke skattepliktig inntekt. Som inntekt regnes heller ikke bidrag til slik virksomhet eller til bureising fra staten, kommunene eller selskap med offentlig støtte. Ved planering, nydyrking og overflatedyrking kommer likevel utgiftene ved dette til fradrag — bortsett fra verdien av eget arbeid. Utgiftene blir redusert med det beløp som dekkes ved eventuelle offentlige bidrag.

Inntekt (og formue) av bureisingsbruk er fritatt for skatt de 5 første år etter at skattyteren har bosatt seg på eiendommen eller oppført nødvendige bygninger på denne.

(ii) *Skogbruksinntekt.* Når den skattepliktige har drevet næringen i minst 5 år, skal inntektsgrunnlaget for skattleggingen settes til den gjennomsnittlige nettoinntekten de 5 siste årene. Tilvekst av skog regnes ikke i noe tilfelle som inntekt før avvirkning har funnet sted. På den annen side skal det ikke gis inntektsfradrag for kapitalfortæring ved hogst. Offentlige bidrag til skogkulturarbeider skal inntektsføres, mens det gis fradrag for alle utgifter til slike arbeider. Til fradrag kommer ordinære avskrivninger på skogsbilveier (veier ellers kan ikke avskrives fordi de med forsvarlig vedlikehold forutsettes å ha varig verdi). Ved beregning av den

gjennomsnittlige nettoinntekten tas ikke med gjeldsrenter. Disse kommer særskilt til fradrag med det beløp de har utgjort det siste året.

(iii) *I n n t e k t a v f i s k e*. Skattepliktige som personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst i minst 15 uker av inntektsåret, kan kreve særfradrag med et beløp som svarer til 14 prosent av netto arbeidsinntekt av fisket (fangsten), men begrenset oppad til kr. 4 000. (Fra og med inntektsåret 1975 er prosentsatsen hevet til 20 og maksimalbeløpet til kr. 8 000.)

Skattepliktige som driver fiske som næring kan kreve fradrag for avsetning til driftsreguleringsfond. Slikt fradrag kan ikke kreves hvis det i samme år er foretatt skattefri fondsavsetning i henhold til distriktsutbyggingsloven eller etter loven om fondsavsetninger av 14. desember 1962. Avsetningen i det enkelte år er begrenset til 60 prosent av den del av nettoinntekten som overstiger gjennomsnittsinntekten for de to foregående år. Er denne gjennomsnittsinntekt lavere enn kr. 15 000, legges dette beløp til grunn ved anvendelse av regelen. Fradrag kan bare kreves hvis avsetningsbeløpet utgjør minst kr. 1000. Det avsatte beløp, som skal settes inn på en 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 det utførte arbeid (gratialer, bonus m.v.). Naturalytelser (fri kost, fri bolig etc.) skal i prinsippet verdsettes til hva skattyteren antas å spare ved å slippe å dekke sitt behov for disse goder mot betaling. Ved verdsettelse av den fordel en arbeidstaker har ved bruk av arbeidsgiverens bil til privatkjøring, skal likningsmyndighetene på tilsvarende måte legge til grunn hva som normalt er de totale kostnader for vedkommende skattyter ved privat bilhold. Godtgjørelse for bil-, reise- og kostutgifter skattlegges bare i den utstrekning godtgjørelsen er større enn hva som faktisk er gått med som ledd i tjenesten. Representasjonsgodtgjørelse som utbetales med en rund sum eller som fast godtgjørelse, blir i sin helhet regnet som inntekt.

Arbeidsgivers generelle velferdstiltak er fritatt for skatteplikt, selv om disse i en viss forstand kan bety et tilskott til lønnstakernes forbruk.

Også for lønsmottakere blir fradragene bestemt ut fra hovedregelen om «utgifter til inntektens ervervelse». I den hensikt å forenkle likningsarbeidet ble det fra 1. januar 1957 innført en ordning med *m i n s t e f r a d r a g*. Ordningen med minstefradrag går ut på at utgifter som er knyttet til opptjening av lønnsinntekten, skjønnsmessig skal settes til 10 pst. av samlet brutto lønnsinntekt, dog slik at fradraget ikke skal være lavere enn kr. 1100 og ikke

høyere enn kr. 2600.¹ Foruten de generelle utgiftene til inntektservervelsen skal minstefradraget dekke følgende utgiftsposter som er særskilt nevnt i skattelovene: Premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring, tvunget innskott i vikarkasse samt forsikringspremie som innbefattes i fagforeningskontingent. Reiseutgifter til og fra arbeidsplassen pluss underskott på godtgjørelse for tjenestereiser utover kr. 400 kan kreves fratrukket i tillegg til minstefradraget. Hvis de faktiske utgifter til alle de nevnte formål overstiger minstefradraget, skal de legges til grunn.

Uansett om skattyteren benytter minstefradraget eller fradrag for faktiske utgifter, har han rett til fradrag for en rekke andre utgifter som f.eks. gjeldsrenter, merutgifter ved å bo utenfor hjemmet, pliktig underholdsbidrag m.v. Slike andre fradragsberettigede utgifter gjelder for øvrig generelt for alle personlige skattytere. Fagforeningskontingenter er ikke fradragsberettiget.

Som et ledd i forberedelsen til innføring av lønnskatt, ble det fra og med 1974 innført en ordning med oppgjørsfradrag som skal gjelde for lønnstakere (og trygdede). Fradraget utgjør i 1974 3 prosent av brutto lønnsinntekt, men skal ikke være lavere enn kr. 300 og ikke høyere enn kr. 600. Oppgjørsfradraget kan m.a.o. oppfattes som et «utvidet» minstefradrag, men skiller seg fra dette på to måter: (i) Fradraget skal ikke erstatte spesielle faktiske utgifter. (ii) Det skal først komme til fradrag ved den endelige skatteavregningen (jfr. betegnelsen «oppgjørsfradrag»).

5. Pensjoner, livrenter og offentlige trygder.

Personer med pensjons- og/eller trygdeinntekt vil i alminnelighet tidligere ha betalt pensjonspremier og trygdeavgifter for å sikre seg et utkomme ved framtidig tap av arbeidsinntekt. Skatteteknisk blir disse premier/avgifter ikke betraktet som utgifter til inntektservervelse, men som en tvungen eller frivillig inntektsanvendelse.

Det skatleggingsprinsipp som følges når det gjelder offentlige og godkjente private tjenestepensjonsordninger og de særskilte pensjonsordninger for skogsarbeidere og fiskere, går ut på at skatleggingen utsettes fra den tid premieinnbetalingen finner sted til den tid da ytelsene blir utbetalt. Pensjoner fra offentlige og private tjenestepensjonsordninger og fra de særskilte offentlige pensjonsordningene regnes derfor som inntekt ved likningen. For premier til disse ordningene er det full fradragsrett i de år premiene betales.

¹ Minstefradrag beregnes også av trygdeinntekt, pensjoner o.l., inntekt av håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet samt (fra og med 1973) godtgjørelse for arbeid utenfor tjenesteforhold når det ikke er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.

Også pensjoner som er sikret gjennom godkjent egen pensjonsforsikring, er etter hovedregelen skattepliktig inntekt. Fradragsretten for premie og tilskott som betales i de enkelte år, er imidlertid begrenset til 15 prosent av den gjennomsnittlige skattepliktige inntekten i de 3 siste årene. Hvis det i enkelte år bare har vært gitt fradrag for en del av den betalte premie fordi premiebeløpet utgjorde mer enn 15 prosent av gjennomsnittsinntekten, vil den del av pensjonen som kan anses å falle på ikke fratrukket premie, være fritatt for skatt.

Livrenter regnes som skattepliktig inntekt når premiefradrag tidligere har vært innrømmet f.eks. i overensstemmelse med reglene om egen pensjonsforsikring. Når det tidligere bare er gitt premiefradrag innenfor rammen av de fradrag som er tillatt for premie til livsforsikring, eller hvis det ikke er gitt premiefradrag, skal den del av livrentene som utgjør tilbakebetaling av premien, ikke regnes som inntekt. Den øvrige del av livrenteutbetalingene skal derimot regnes med ved inntektsansettelsen på basis av regler som fastsettes av Sosialdepartementet.

Som hovedregel skal alle kontante ytelser fra offentlige trygdeordninger, som fra og med 1971 er samlet i folketrygden, regnes med ved likningen så sant ytelsene ikke tar sikte på å dekke særskilte ekstraavgifter for mottakeren. Således regnes folketrygdens alders-, uføre-, yrkesskade- og etterlattepensjoner med ved inntektsansettelsen, mens ytelser fra folketrygden som gis fordi den trygdede trenger særskilt tilsyn og pleie eller har ekstraavgifter som følge av uførhet o.l., utdanningsstønad til etterlatt ektefelle og ugift mor og liknende kontantstønader, er fritatt for skatteplikt. Unntak fra hovedregelen danner dagpenger under arbeidsløyse som ikke regnes med ved inntektsansettelsen. Dagpenger under sykdom fra folketrygden eller fra privat syke- og ulykkesforsikring er også fritatt for skatt. Skattefritaket er imidlertid betinget av at sykepenger pluss eventuell lønn under sykdom ikke utgjør mer enn 90 prosent av den arbeidsinntekt som den skattepliktige normalt ville hatt i samme tidsrom, redusert med skatte- og avgiftstrekk.

Medlemsavgiftene til folketrygden er ikke fradragsberettiget ved inntektsansettelsen, bortsett fra «arbeidsgiverandelen» av de selvstendige næringsdrivendes medlemspremie, dvs. den del av de næringsdrivendes medlemspremie som overstiger medlemsavgiften av lønnsinntekt. For premier til frivillig syke- og ulykkesforsikring og syke- og ulykkesforsikring som er etablert ved tariff- eller arbeidsavtale, er det derimot fradragsrett, men fradraget kan samlet ikke utgjøre mer enn kr. 700 i det enkelte år. Hvis skattyteren benytter minstefradraget, faller fradragsretten for disse premiene bort.

Minstefradrag kan regnes av pensjoner, livrenter og alle skattepliktige

ytelser fra folketrygden, og disse inntekter kommer også inn under ordningen med oppgjørsfradrag (se avsnittet foran om lønnsinntekt).

De fleste pensjonister og trygdede har rett til særfradrag i inntekten. Størrelsen av særfradraget settes slik at det blir lik folketrygdens grunnpensjon tillagt særtillegg og kompensasjonstillegg med ektefelle tillegg minus det kommunale klassefradrag i skatteklasser 1. Særfradragets størrelse i det enkelte år er m.a.o. avhengig av folketrygdens minsteytelser og det kommunale klassefradraget. For inntektsåret 1974 utgjør særfradraget kr. 8 100. Ordningen med særfradrag gjelder for det første skattytere som har fylt 70 år innen utgangen av inntektsåret. Særfradrag gis også skattytere i alderen 67 til 70 år når de har tatt ut alderspensjon før fylte 70 år. Hvis skattyteren er mellom 67 og 70 år og tar ut redusert pensjon, blir særfradraget redusert tilsvarende. Særfradraget er det samme for enslige skattytere og for ektefeller, selv om begge ektefellene er pensjonister, men det kan deles mellom dem. Skattytere som får uførepensjon eller attføringspenger fordi ervervs- evnen er sterkt nedsatt (med minst 2/3), har også rett til særfradrag. Halvt særfradrag gis skattytere som mottar visse stønader fra folketrygden og fra andre offentlige pensjonsordninger, samt skattytere som har hatt uvanlig store utgifter som følge av sykdom o.l.

6. Stipend m.v.

Stipend skattlegges som inntekt når de er ment å være godtgjørelse for arbeid. Utdanningsstipend som arbeidsgiver gir de ansatte, regnes alltid som skattepliktig inntekt. Det samme gjelder i alle tilfelle der det stipend en person mottar er slik knyttet til mottakerens stilling eller næring at stipendet anses å være en «fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet». Utdanningsstipend som er ytt utenfor arbeidsforhold, er i alminnelighet ikke skattepliktig inntekt for den som mottar stipendet. Dette gjelder stipend for å gå på skole fram til artium, stipend for å gå på alle former for yrkesskole og stipend ytt til universitets- og høyskolestudenter til dekning av utgifter under studiet f.eks. grunnstipend og borteboerstipend. Det foreligger derimot i alminnelighet skatteplikt for stipend til personer som etter avsluttet høyere utdanning fortsetter sine studier for å ta en vitenskapelig grad eller gjennomføre et forskningsarbeid. Reisestipend er fritatt for skatteplikt i den utstrekning de går med til å dekke reiseutgiftene. Når stipend regnes som skattepliktig inntekt, gis det fradrag for de utgifter som har vært forbundet med gjennomføringen av stipendets formål.

Godtgjørelse under utdanning, eksempelvis naturalytelser og kontantbeløp som elever ved grunnskolene i sykepleie, praksiselever ved jordbruksskolene m.v. mottar fra sine skoler, er skattefrie. Det samme

gjelder godtgjørelse (stipend) opp til visse beløp som f.eks. sjømenn får fra sitt rederi til videre utdanning i sjømannsyrket.

Vitenskapelige hedersgaver og belønninger utdelt gjennom universiteter, høyskoler, vitenskapelige fond o.l. regnes ikke som skattepliktig inntekt. Det samme gjelder kunstnerlønn som er bevilget av Stortinget. Priser som utdeles av Norsk Kulturråd regnes derimot som skattepliktig inntekt. Kulturrådets litteraturpriser anses imidlertid å være skattefrie.

7. *Annen inntekt.*

Ved siden av de inntektsarter som er omtalt ovenfor, har skattyterne ofte inntekt fra andre kilder. Vi skal her gjennomgå reglene for de inntektsarter som forekommer oftest.

(i) *Inntekt av husstandens arbeid i hjemmet m.v.* Verdien av husstandens håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet til eget behov eller av deres arbeid med det alminnelige husstell skal ikke regnes med ved inntektsansettelsen. Som inntekt regnes heller ikke verdien av husstandens arbeid på egen bolig, hytte o.l. når arbeidet utføres i fritiden.

(ii) *Inntekt av varige forbruksgjenstander.* Inntekt av egen bolig skal etter skattelovene ansettes til et beløp som det antas å koste å leie tilsvarende hus. I praksis blir inntekten av eneboliger fastsatt til en viss prosent av boligens verdi ansatt ved særskilt takst. Grunnlaget for beregning av prosentinntekten kan ikke være høyere enn den verdiansettelse som legges til grunn ved formueslikningen. Prosentlikning brukes også for såkalte *selveierleiligheter* — dvs. leiligheter i boligblokk, rekkehus m.v. — når eieren i det vesentlige har samme rettslige stilling som inneholder av enebolig. Også hytter og landsteder blir normalt prosentliknet. Ved beregning av prosentinntekten skal det i alminnelighet anvendes en sats på 3 prosent. Den enkelte kommune kan med fylkesskattestyrets samtykke anvende en lavere sats, minimum 2 prosent, men bare unntaksvis skal satsen settes lavere enn 2,5 prosent. Den inntekten en kommer fram til på denne måten, blir betraktet som en nettoinntekt, det vil si at det ikke innrømmes fradrag for vedlikehold eller andre driftsutgifter for huset. Fradrag for gjeldsrenter som er knyttet til boligen, blir derimot innrømmet.

Inntekt av våningshus på gårdsbruk blir liknet direkte (sammen med gårdsdriftens øvrige utbytte), og verdsettes av likningsmyndighetene ved skjønn, vanligvis etter normalsatser. Satsene skal gi uttrykk for brutto bortleieverdi, og det skal gis fradrag for faktiske vedlikeholdsutgifter.

Bruken av andre varige forbruksgjenstander regnes ikke å gi skattepliktig inntekt for eieren og hans familie.

(iii) Renteinntekter og aksjeutbytte. Renteinntekter blir etter hovedregelen regnet som skattepliktig inntekt. Utbytte av aksjer i innenlandske selskaper skal regnes med ved inntektsansettelsen *bare* ved statsskattelikningen. Skattefritaket ved kommuneskattelikningen gjelder likevel ikke for utbytte av aksjer i selskaper som ikke er skattepliktige, f.eks. Den Norske Industribank, norske jernbaner og selskaper som ikke har erverv til formål, jfr. kapittel 6. Skattlegging av aksjeutbytte i utenlandske selskaper blir behandlet i kapittel 8.

For visse sparekapitalobjekter er en del av avkastningen fritatt for skatt. Dette gjelder for følgende plasseringsformer:

- innskott i innenlandske banker
- innskott på postgiro
- spareinnskott i samvirkelag
- obligasjoner i statens spareobligasjonslån.
- norske ihendehaverobligasjoner
- innskott i fast organiserte innenlandske spareforeninger
- innskott i overformynderiers fellesmasse
- aksjer

Rente og utbytte av slike finansinvesteringer regnes som inntekt bare med de beløp som samlet overstiger kr. 500 i klasse 1 og kr. 1 000 i klasse 2. Det høyeste beløpet gjelder også for ektefeller som liknes særskilt og for skattytere som liknes i klasse 1 og som får særfradrag i inntekten p.g.a. forsørgelse, alder, uførhet m.v.

Skattyteren har krav på fradrag i inntekten for betalte gjeldsrenter av enhver art, på betingelse av at rentene er knyttet til gjeld som skattyteren selv er ansvarlig for. Den merpris som betales ved avbetalingskjøp i forhold til kontant betaling, kan imidlertid ikke fratrekkes ved likningen.

(iv) Gevinst ved overdragelse av formuesobjekter. Gevinst ved salg av faste eiendommer eller andre realkapitalobjekter skal skattlegges når en av følgende betingelser foreligger:¹

- Selgeren har ervervet eiendommen i løpet av de siste 10 år før salget på annen måte enn ved arv.
- Selgeren har ervervet eiendommen i den hensikt å selge den med fortjeneste.
- Selgeren har brukt eiendommen i næringsvirksomhet eller kjøpt den i den hensikt å bruke den i næringsvirksomhet. (Drift av alminnelige gårdsbruk, skogbruk eller av alminnelige leiegårder som vesentlig brukes

¹ Det er vedtatt en del endringer i disse reglene for overdragelser som finner sted etter utgangen av 1974, se «Norsk Lovtidend» 1974 nr. 19, s. 429 ff.

til boliger, regnes i denne forbindelse ikke som næring. For slike eiendommer må en av de to ovenfor nevnte betingelser derfor være oppfylt for at salgsgevinsten skal regnes som skattepliktig inntekt.) Dessuten blir gevinst ved tomtesalg, ved salg av forretningseiendommer, vannfall, steinbrudd o.l. samt patent-, forfatter- og kunstnerrettigheter regnet som inntekt.

Når betingelse for skattlegging av gevinst foreligger, kan også tap som oppstår ved salget, kreves fratrukket ved inntektslikningen. Gevinster og tap ved ekspropriasjons- og assuranseerstatninger likestilles med salgsgevinster og salgstap.

Gevinst eller tap ved salg av innbo og løsøre som brukes i private hus, blir ikke tatt i betraktning ved inntektsansettelsen. Det samme gjelder for gevinst eller tap ved salg av bil som bare har vært nyttet til privatkjøring.

Ved beregning av den skattepliktige gevinsten skal det i salgssummen gjøres fradrag for den kjøpesum som er betalt for eiendommen (realkapitalobjektet) med tillegg av kostnader ved overdragelsen og senere påkostninger som ikke tidligere er kommet til fradrag ved inntektslikningen, samt kostnader i forbindelse med salget. Ved salg av jordbrukseiendom skal det ved gevinstberegningen ikke tas hensyn til formuesforøkelse som er framkommet ved nydyrking m.v. Gevinst ved salg av avskrivbare driftsmidler fastsettes til differansen mellom salgssummen og den verdi driftsmidlet ved ordinære avskrivninger er nedskrevet til. Ved beregning av gevinst ved salg av tomt utenom næringsvirksomhet, skal kostprisen oppreguleres etter en skala som fastsettes av Stortinget. Oppregulering av kostprisen skal også foretas ved beregning av gevinst ved salg av jord- eller skogbrukseiendom. Ved beregning av skattepliktig salgsgevinst for eiendom som er ervervet ved arv eller gave, skal anskaffelsesverdien ikke settes høyere enn den verdi som ble lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen.

En rekke av de gevinster som etter hovedregelen er skattepliktige, kan på bestemte vilkår fritas for skatteplikt. Fritaksordningene med de viktigste fritaksvilkår går ut på følgende:

- Gevinst ved avhendelse av bolig hvor den skattepliktige har bodd fast, kan kreves fritatt for skatt hvis midlene blir brukt til kjøp av ny, fast bolig for den skattepliktige innen en 4-års frist. (Kravet om fast bolig innebærer at feriehytter o.l. i alminnelighet ikke kommer inn under fritaksregelen.)
- Gevinst ved avhendelse av avskrivbare driftsmidler fritas for skatt når vederlaget brukes til kjøp av nytt driftsmiddel. Det samme gjelder for gevinst ved avhendelse av tomt som er brukt som driftsmiddel i næring. Fritaket er betinget av at nytt driftsmiddel er kjøpt eller kontrakt om

kjøp er inngått innen 4 år etter avhendelsen. Gevinsten må nyttes til nedskrivning på det første nye driftsmiddel. For denne nedskrivning blir det ikke gitt fradrag ved inntektslikningen. Med samtykke av Finansdepartementet kan slik gevinst også overføres til investering innenfor et utbyggingsområde med de skattemessige fordeler som følger av distriktsutbyggingsloven, dvs. at bare en del av midlene brukes til nedskrivning, mens resten blir endelig fritatt for skatt (se omtalen foran i dette kapitlet under punkt 2 om skattefrie avsetninger etter denne lov). Det er da et vilkår at vederlaget og reinvesteringen utgjør minst kr. 25 000.

- Gevinst ved ekspropriasjon av alminnelige gårds- eller skogbruk eller deler av slike bruk regnes ikke som skattepliktig inntekt når vederlaget innen 8 år brukes til å kjøpe eiendom av samme art.
- Gevinst som oppnås ved avhendelse av fast eiendom eller bruksrett til fast eiendom, fritas for skatt hvis den skattepliktige som vederlag har mottatt Statens grunnkjøpsobligasjoner og blir sittende med obligasjonene til forfallstid.

Skattepliktige gevinster skal som hovedregel skattlegges under ett sammen med skattyterens øvrige inntekter. Gevinst ved tomtsalg utenom næringsvirksomhet og ved salg av jordbruks- eller skogeiendom skattlegges likevel etter særskilte satser: Når tomten eller eiendommen avhendes til staten, en kommune, fylkeskommune eller kommunalt tomte- eller byggeselskap, skal inntektsskatten til kommunen beregnes etter en skattøre som er 5 prosentpoeng lavere enn den ordinære skattøren i vedkommende kommune, og inntektsskatt til staten skal utliknes etter en proporsjonal sats på 10 prosent. Skjer overdragelsen til andre, skal bare inntektsskatten til staten beregnes etter en spesiell sats, og denne skal være 15 prosent. Ved ekspropriasjon — eller salg under trusel om ekspropriasjon — av annen fast eiendom enn tomter (utenom næring, men omfattende jord- og skogbruk), er det også adgang til å få gevinsten skattlagt etter en «flat» statsskattesats som er 10 prosent. Reglene om «flate» satser ved statsskattelikningen skal være valgfrie for skattyteren. Han kan m.a.o. velge å bli skattlagt etter de ordinære statsskattesatser, men adgangen til oppregulering av kostprisen faller da bort.

Gevinst ved salg av verdipapirer utenom næring blir ikke regnet med i den skattepliktige inntekten. På den annen side kan skattyteren ikke få fradrag for eventuelle tap. Av gevinst ved salg av aksjer (eller av fortrinnsrett til tegning av aksjer) for egen regning, dvs. utenom næring, er det fra og med inntektsåret 1971 innført en ordning med særbeskatning til staten. Når aksjene selges innen 5 år etter utgangen av det kalenderår da de ble ervervet, skal eventuell gevinst skattlegges etter en sær-

skilt sats som fastsettes av Stortinget. Siden ordningen ble innført, har satsen utgjorde 50 prosent, og kr. 500 av gevinsten har vært fritatt for skatt. Tap ved salg av aksjer innen 5-årsfristen kan føres til fradrag i skattbar aksjegevinst, men ikke i annen inntekt. Tap som ikke dekkes av gevinst i samme år, kan overføres til fradrag i gevinst av samme art i de påfølgende 4 år. Retten til fradrag for tap gjelder ikke når aksjene selges til nære slektninger o.l.

For skattepliktige som driver kjøp og salg av verdipapirer som et ledd i (annen) næring, f.eks. som plassering av driftskapital eller på annen måte til fremme av næringen, skal gevinster alltid regnes med og tap føres til fradrag ved den ordinære inntektslikningen.

(v) Andre tilfeldige inntekter. Etter hovedregelen skal all inntekt skattlegges. Dette gjelder også inntekter som erverves leilighetsvis samt tilfeldige gevinster. De utgifter som er knyttet til ervervsen av slike inntekter, vil samtidig også i alminnelighet være fradragsberettiget. En del tilfeldige inntekter er spesielt fritatt for skatt. Dette gjelder eksempelvis gevinster fra Det Norske Pengeotteri, Norsk Tipping A/S, Den norske stats premielån og fra utlodninger som faller inn under lov om lotterier m.v. Videre skal mottatte gaver ikke regnes som skattepliktig inntekt. På den annen side får giveren ikke fradrag i inntekten for gavebeløpet.

8. Fradrag for utgifter som ikke er behandlet annet sted.

(i) Premier til frivillig livsforsikring har tradisjonelt vært delvis fradragsberettiget i inntekten. Opprinnelig var fradragsretten begrunnet ut fra ønsket om å oppmuntre til disposisjoner som sikret familiens økonomi ved inntektsbortfall. Senere har ønsket om å stimulere til finansiell sparing kommet mer i forgrunnen.

(ii) Fra 1967 ble det innført en ordning med såkalt skattefrie banksparing som tar sikte på å likestille visse former for spareinnskott med innbetaling av livsforsikringspremier. Ordningen gir adgang til fradrag i inntekten for beløp som settes inn på egne sparekonti i innenlandsk bank, for spareinnskott i samvirkelag og innskott i fast organiserte innenlandske spareforeninger. Fradrag for slike innskott og for livsforsikringspremier kan tilsammen ikke overstige bestemte beløp. For enslige skattytere er maksimumsbeløpet for 1974 kr. 1 400 pr. år, mens det for særskilt liknede og fellesliknede ektefeller, enslige forsørgere og alderspensjonister, uførepensjonister m.v. er kr. 2 800 årlig. Hvis en skattyter krever fradrag for livsforsikringspremier og spareinnskott som samlet overstiger maksimumsbeløpet, skal fradrag først gis for livsforsikringspremien, slik at bare det overskytende kan nyttes som fradrag for spareinnskott.

Bankinnskott er fradragsberettiget ved likningen bare under visse betingelser, hvorav de viktigste skal nevnes. Fradragene gis bare for regelmessig oppsparing med like store årlige beløp i en periode på 10 år. Skattyteren må inngå en kontrakt med banken om beløpets størrelse, og beløpet skal settes inn på særskilt konto. Hvis innskutt beløp blir hevet, overdratt eller stillet som sikkerhet for gjeld innen 10-årsperiodens utløp, blir beløpet regnet som inntekt og skattlagt, og kontoen blir sperret for ytterligere innskott. For skattytere som har fylt 67 år, gjelder særskilte regler om kortere bindings- tid, slik at kontoen kan disponeres før 10-års fristens utløp uten at beløpet skatlegges. Videre kan innskutte beløp heves etter 4 år uten å bli skattlagt, hvis skattyteren innen årets utløp har brukt beløpet til å skaffe seg ny fast bolig. Som utgift til anskaffelse av ny bolig regnes også kjøpesum for nødvendig tomt, påkostning på bolig og utbetaling til nødvendig aksje, andel eller obligasjon. Også nedbetaling av lån på bolig eller på nødvendig aksje, andel eller obligasjon regnes som utgift til anskaffelse av ny bolig, så sant innflytting har funnet sted etter at avtale om sparing ble inngått.

Fra og med inntektsåret 1975 er ordningene lagt om slik at 35 prosent av innbetalte livsforsikringspremier og spareinnskott skal komme som fradrag i den utregnede *skatten*. Samlet skattefradrag er begrenset til kr. 490 i klasse 1 og kr. 980 i klasse 2 (dvs. 35 prosent av inntektsfradragene på henholdsvis kr. 1 400 og kr. 2 800).

(iii) Hustrufradrag og enslig forsørgerfradrag. Hustrufradrag innrømmes hustru med inntekt av arbeid når ektefellene forsørger barn under 20 år. Fradragsretten gjelder også når hustruens inntektsgivende arbeid utføres i hjemmet. Utføres arbeidet i mannens eller ektefellenes felles bedrift, er fradragsretten betinget av at arbeidet er av et «ikke ubetydelig» omfang. Retten til hustrufradrag er uavhengig av om hustruen liknes særskilt for arbeidsinntekten eller sammen med ektefellen. Fradraget gis som en viss kompensasjon for de merutgifter eller det merarbeid som følger av at hustruens fulle arbeidstid ikke står til rådighet for familien. Den omstendighet et mannen er uten egen inntekt og kan utføre eller utfører arbeidet med hus og barn, hindrer ikke hustruens fradragsrett. Fradraget er dels gradert etter inntekt og dels etter barnas alder og antall. Det utgjør 25 prosent av hustruens arbeidsinntekt (fratrasket utgifter som knytter seg til inntekts- ervervelsen, såsom reiseutgifter m.v.), men høyst kr. 600, dersom ektefellene forsørger barn mellom 14 og 20 år. Har ektefellene ett hjemmeværende barn som ikke har fylt 14 år innen utgangen av året, er fradraget 40 prosent av nettoinntekten, men høyst kr. 3 000. Har de 2 eller flere barn som ikke har fylt 14 år innen utgangen av året, er fradraget 50 prosent av inntekten, men høyst kr. 4 000. Disse standardfradrag gis uten hensyn til hvilke merutgifter som faktisk følger av hustruens arbeid, og det er ikke nødvendig å legitimere ut-

giftene overfor likningsmyndighetene. Hvis utgiftene til stell og pass av barna er større enn standardfradragene, kan det gis fradrag for disse faktiske utgiftene med inntil det dobbelte av standardfradraget. Fradrag for faktiske utgifter kan alltid kreves for barn under 14 år. For barn over 14 år er slike fradrag betinget av at barnet har særlig behov for omsorg og pleie. De faktiske utgiftene må kunne legitimeres tilfredsstillende dersom likningsmyndighetene krever det. Som hovedregel skal det ikke gis fradrag for faktiske utgifter hvis hustruens arbeidsinntekt skriver seg fra mannens eller ektefellenes bedrift, fra familieaksjeselskap eller selskap som en eller begge ektefeller er medeiere i.

Reglene om enslige forsørgeres fradrag i arbeidsinntekten har samme utforming som hustrufradraget. Begrensningen i fradragsretten for faktiske utgifter i inntekt som skriver seg fra visse selskaper m.v. gjelder imidlertid ikke.

C. 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 påhvilende gjeld.»

Denne hovedregel ligger til grunn for beregning av den skattepliktige *nettoformuen* (den «antatte formuen») og innebærer at det er bruttoformuen med fradrag av gjeldspostene som er gjenstand for skattlegging. I overensstemmelse med reglen om at kalenderåret normalt skal legges til grunn ved inntektsansettelsen, skal formuen etter hovedregelen ansettes til hva den utgjør ved dette kalenderårets utgang, dvs. den 1. januar. For regnskapspliktige som har tillatelse til å inntektsliknes på basis av årsregnskap som avviker fra kalenderåret, skal på tilsvarende måte tidspunktet for formuesansettelsen være utgangen av det siste regnskapsåret.

For øvrig inneholder skattelovene supplerende bestemmelser særlig når det gjelder avgrensning og verdsetting av bruttoinntektspostene. Den generelle regel om at formuen skal verdsettes etter «gjengse priser» er ikke entydig. Begrepet er derfor i skattelovene konkretisert ved regler som i stor utstrekning er avhengig av formuens art (realaktiva og finansaktiva). Vi har derfor funnet det hensiktsmessig å foreta en inndeling i overensstemmelse med dette.

1. Realaktiva.

Det er særlig ved verdsettingen av realaktiva at begrepet «gjengse priser» skaper problemer. Generelt skal faste eiendommer med tilbehør, redskap og andre løsøre-gjenstander, jakt- og fiskerettigheter m.m. verdsettes til den antatte salgsverdi. For en rekke formuesgjenstander foreligger det ikke noen markedsverdi, og de må derfor liknes etter en skjønnsmessig verdi. Ved skjønnet må likningsmyndighetene støtte seg til andre verdier, f.eks. kostpris, den kapitaliserte verdi av framtidig avkastning, bokført verdi, brannforsikringsverdi m.v. Etter hovedregelen kan disse priser bare være veiledende. Riksskattestyret fastsetter takseringsnormer og utarbeider årlig veiledende normalsatser for en rekke formuesposter som må skjønnsliknes.

Når likningsmyndighetene skal foreta skjønnsmessig fastsetting av formuesverdien av faste eiendommer, kan de til støtte for skjønnet foreta en befaringsreise av eiendommen, eventuelt ved en særskilt oppnevnt takstmann. I landkommunene skal det etter loven være lokale takstutvalg som kan gi veiledende takster og uttalelser hvis likningsmyndighetene ber om det. Riksskattestyret har gitt takseringsinstruksjoner til bruk ved takseringen, men det foreligger ikke veiledende satser for verdsettingen. Gjennom bestemmelsene i skatteloven for landet om fylkestakstutvalg tar en sikte på å få en mest mulig riktig og ensartet vurdering av faste eiendommer og anlegg innen hver kommune og mellom fylkets kommuner innbyrdes. Når det gjelder formuesverdsetting av jordbrukseiendommer, er likningsmyndighetene dessuten bundet av lovens bestemmelse om at slike eiendommer skal verdsettes under ett med de boliger, driftsbygninger og rettigheter som hører til eiendommen og dens drift.

Byskatteloven har ingen bestemmelser om takstutvalg som likningsmyndighetene kan nytte ved verdsetting av faste eiendommer. I bykommunene blir i stedet vanligvis de skattetakstene som foretas for eiendomsskatten anvendt som støtte ved skjønnet. Disse eiendomsskattetakstene skal etter hovedregelen holdes hver 10. år, og taksten skal bygge på den verdi eiendommen antas å ha ved fritt salg ved vanlige omsetningsforhold, dvs. en slags «gjennomsnittlig» salgsverdi for vedkommende eiendom. Det antas at i praksis har eiendomsskattetakstene blitt lagt til grunn også ved formueslikningen i årene umiddelbart etter hver taksering, men at senere års formueslikning gjerne har vært basert på en generell oppjustering av takstene, slik at det er blitt tatt hensyn til noe av prisstigningen mellom hver taksering. For fast eiendom generelt er det antatt at formuesansettelsen i praksis svært ofte ligger betydelig under den virkelige markedsverdi, og at graden av undervurdering varierer betydelig både med eiendommens alder m.m. samt distriktene imellom. Når det spesielt gjelder boliger, har dette særlig betydning fordi formuesansettelsen i praksis også danner grunnlag for beregning av boli-

gens skattbare avkastning. På denne bakgrunn har Riksskattestyret etter anmodning fra de sentrale myndigheter henstilt til likningsmyndighetene at det blir lagt betydelig vekt på å heve takstnivået nærmere opp mot markedsverdien, særlig for de eiendomstyper der likningsverdien ligger spesielt lavt. Samtidig blir det pekt på nødvendigheten av å få større ensartethet mellom de forskjellige eiendomstyper og mellom de forskjellige kommuner.¹

For avskrivbare driftsmidler er den bokførte verdi trolig det viktigste veiledende verdibegrep. Etter reglene behøver det ikke være sammenheng mellom formues- og inntektsansettelsen, men i praksis vil de bokførte verdier — dvs. reglene om skattemessige avskrivninger — virke inn på formuesansettelsen. Verdsetting av skip skjer vanligvis på basis av verdiskalaer som er utarbeidd på grunnlag av opplysninger om foretatte salg.

Innbo og annet løsøre, «som ikke gir inntekt», regnes med som formue med det beløp som overstiger kr. 40 000. Almennelige motorsnekker og mindre motorbåter samt campingvogner regnes sammen med innbo og annet løsøre. I Riksskattestyrets veiledende takseringsregler blir verdien av innbo og annet løsøre satt i forhold til brannforsikringssummen etter følgende skala:

Av de første kr. 200 000 regnes 20 prosent.

Av de neste kr. 100 000 regnes 30 prosent.

Av det overskytende regnes 40 prosent.

Motorkjøretøyer og lystfartøyer regnes som formue med hele sin verdi. For verdsetting av privatbiler har Riksskattestyret fastsatt veiledende retningslinjer. Etter disse blir bilens formuesverdi satt til en viss prosent av bilens listepriis som ny. Prosentsatsen synker med bilens alder, og den er eksempelvis 75 prosent for en bil som er under ett år gammel, 40 prosent for en bil som er 4 til 5 år gammel osv. Det er føyet til at det i visse tilfelle kan være berettiget å regne med lavere verdier enn de som vil følge av skalaen.

Fra hovedregelen om at realkapital skal verdsettes til den antatte salgsverdi, foreligger det to unntak. Dette gjelder ved verdsetting av formue i skog og ved fastsetting av formuesverdien av varelager i næringsvirksomhet.

Formue i skog skal etter loven ansettes til den verdi skogen har som varig inntektskilde ved hensiktsmessig drift, dvs. ved en kapitalisering av tilvekstens nettoverdi, og framgangsmåten er i hovedtrekk denne: Riksskattestyret utarbeider bindende vurderingsforskrifter for beregning av tilvekstkvantumet og veiledende satser for tilvekstens bruttoverdi og driftsutgifter.

¹ Riksskattestyret. Rundskriv nr. 481, 21. juni 1971.

Skogens formuesverdi finnes deretter ved at den likningsmessige nettoverdi av den nyttbare tilvekst kapitaliseres etter en bestemt prosent som fastsettes av Riksskattestyret.

Formuesverdien av varelager i næring skal ifølge loven ansettes til den verdi som legges til grunn ved inntektslikningen. Ved likning av jordbruk blir lager av avling som ikke er nødvendig for årets gårdsdrift, ikke regnet som skattepliktig formue.

2. *Finansaktiva.*

Reglene om verdsetting og skattlegging av finansaktiva varierer noe etter objektenes art.

Pantobligasjoner, gjeldsbrev, bankinnskott og andre utestående fordringer skal ansettes til pålydende verdi uten hensyn til rentenes eller avkastningens størrelse. Usikre fordringer nedsettes til det beløp som må antas å være sikkert, og uerholdelige fordringer settes ut av betraktning.

Aksjer, ihendehaverobligasjoner og liknende verdipapirer skal ansettes til kursverdien. I de tilfelle kursen ikke blir notert eller ikke er kjent, skal den antatte salgsverdi brukes.

Visse finansaktiva blir bare skattlagt for en del av verdien. Det gjelder finansaktiva hvor avkastningen er delvis fritatt for inntektsbeskatning, nemlig:

- innskott i innenlandske banker
- innskott på postgiro
- spareinnskott i samvirkelag
- obligasjoner i statens spareobligasjonslån
- norske ihendehaverobligasjoner
- innskott i fast organiserte innenlandske spareforeninger
- innskott i overformynderiers fellesmasse
- aksjer

Disse finansaktiva blir bare skattlagt for den delen av den samlede verdi som overstiger kr. 10 000 i klasse 1 og kr. 20 000 i klasse 2. Det høyeste beløpet gjelder også for ektefeller som liknes særskilt og for skattytere som liknes i klasse 1 og som får særfradrag i inntekten p.g.a. forsørgelse, alder, uførhet m.v.

Livsforsikringspoliser er fritatt for skatt når det samlede pålydende beløp ikke overstiger kr. 22 500 i klasse 1 og kr. 45 000 i klasse 2. Det siste beløpet gjelder også for ektefeller som liknes særskilt og for skattytere som liknes i klasse 1 og får særfradrag i inntekten p.g.a. forsørgelse,

alder, uførhet m.v. Er forsikringssummen større, skal politen skatlegges. Verdigrunnlaget er polisens gjenkjøpsverdi fratrukket den skattefrie delen av gjenkjøpsverdien. Den skattefrie delen er gjenkjøpsverdien multiplisert med forholdet mellom fritatt pålydende beløp og faktisk pålydende beløp.¹

Skatteloven spesifiserer en del verdier som ikke skal regnes som skattepliktige formue, og dette gjelder:

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

3. Gjeldsfradrag.

Når antatt formue skal beregnes, skal all gjeld trekkes fra bruttoformuen. Det er uten betydning om gjelden er pådratt av hensyn til drift av næring eller om det er husholdningsgjeld eller annen 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 forpliktelsen vil komme. Som eksempel kan nevnes at skatter som er iliknet, men ikke betalt, er gjeld. Skatter som vil bli beregnet av inntekten siste året, er derimot ikke gjeld.

Enkelte rettslig bindende forpliktelser blir ikke regnet som gjeld og kan derfor ikke føres til fradrag ved formueslikningen. Dette gjelder i hovedsak slike forpliktelser som er motposter til de skattefrie rettighetene som er nevnt under omtalen av finansaktiva, eksempelvis kapitalverdien av føderåd som hefter på en eiendom, forpliktelse til å betale renter, arbeidslønn og liknende, så sant kravet ikke er forfalt til betaling.

D. Skattyterenheten, klasseføringen og forsørgerbegrepet.

Etter hovedregelen skal ektefeller som har giftet seg innen 2. november forut for inntektsåret, liknes under ett for begge samlede formue og inntekt. Dette gjelder uansett om ektefellene har særøie. Hvis begge ektefellene har inntekt av arbeid, næringsdrift eller annen virksomhet, kan de

¹ Skattefri del av gjenkjøpsverdien beregnes slik, f.eks. i

klasse 1: $\frac{22\,500 \times \text{gjenkjøpsverdi}}{\text{pålydende forsikringssum}}$

velge mellom å bli liknet sammen eller å bli liknet hver for seg. Velges den siste likningsmåten, blir ervervsinntekten til den av ektefellene som har lavest inntekt av denne art, skilt ut av ektefellenes samlede inntekt og formue og liknet særskilt. Dette betyr at hvis den ektefelle som har lavest ervervsinntekt også har annen inntekt og/eller formue, skal både denne andre inntekten og formuen regnes med ved likningen av den annen ektefelle. Ordningen med adgang til særskilt likning omfatter også ektefeller med pensjon, livrenter og liknende ytelser — således alders- og uførepensjon fra folketrygden samt dagpenger under attføring. I tilfelle hvor begge ektefellene arbeider i bedrift som tilhører den ene av dem eller begge ektefellene, kan særskilt likning bare kreves på betingelse av at den annen ektefelle har arbeidd i bedriften «i ikke ubetydelig omfang». Inntekten som kan liknes særskilt, skal settes til en passende del av overskottet i bedriften, det vil si at den må stå i et rimelig forhold til arbeidsinnsatsen. Den kan ikke settes høyere enn kr. 12 000, med mindre den særskilt liknede ektefelles arbeidsinnsats og bedriften har vært av vesentlig omfang, og likningsmyndighetene finner at begrensningen vil virke åpenbart urimelig.

Når ektefellene liknes under ett for deres *samlede* inntekt og formue, kan de få skatten fordelt i forhold til størrelsen av den inntekt og formue hver av dem har.

Ektefeller som har giftet seg i inntektsåret eller i de to siste måneder i det foregående år, skal som hovedregel liknes hver for seg. Ektefeller liknes også hver for seg når de er separert eller til stadighet lever atskilt.

Barn som ikke har fylt 17 år innen utgangen av inntektsåret, skal som hovedregel liknes sammen med foreldrene. Hvis barnet har hatt inntekt av arbeid for andre enn foreldrene, kan imidlertid denne arbeidsinntekten liknes særskilt. Inntekt som barn under 17 år har av arbeid i foreldrenes egen bedrift, i familieaksjeselskap eller i selskap som foreldrene er medeiere i, skal alltid liknes sammen med foreldrenes inntekt.

Barn over 17 år skal som hovedregel liknes særskilt for hele sin formue og inntekt. Hvis foreldrene har overført noe av sin formue eller rett til å motta inntekt til barnet, skal denne inntekt og formue med avkastning liknes på foreldrenes hånd. Dette gjelder bare overføringer, dvs. gave eller arveforskott. Selv om barnet liknes som selvstendig skattyter, kan underholdsbidrag, barnepensjon og liknende inntekter etter foreldrenes valg liknes sammen med deres formue og inntekt.

Barn som har fylt 20 år i løpet av inntektsåret eller har inngått ekteskap, skal ikke for noen del av sin inntekt eller formue liknes sammen med foreldrene.

Reglene om likningsmåte, dvs. om særskilt eller felles likning, har inn-

flytelse på klasseføringen. Etter skattelovene er det to skatteklasser. Skatteklasse 2 omfatter ektefeller som liknes sammen (fellesliknede ektefeller) og enslige forsørgere som har omsorg for barn under 18 år, eller som har eldre barn som de virkelig forsørger. Alle andre personlige skattytere liknes i klasse 1. Når unntas enslige forsørgere vil m.a.o. forsørgelse av barn og andre (enn ektefelle) ikke ha innflytelse på klasseføringen. Dette betyr at differensiering av inntekts- og formuesskattene etter «forsørgelsesbyrde» eller etter størrelsen av den skattepliktiges husholdning bare i liten utstrekning gjennomføres ved hjelp av skatteklasseinndeling. Skattedifferensieringen foretas isteden ved hjelp av følgende ordninger:

- barnetrygd
- forsørgerstønad
- særfradrag i inntekten.

B a r n e t r y g d ytes til alle barn som er bosatt her i landet, ut det kalenderåret barnet fyller 16 år. Stønadsbeløpet er lavest for det første stønadsberettigede barnet i familien, og beløpet pr. barn øker med hvert av de følgende stønadsberettigede barn til og med det femte barnet. Enslige forsørgere som er alene om omsorgen for barnet, får barnetrygd for ett barn mer enn det faktiske barnetall. Enslige forsørgere som inngår nytt ekteskap, og ugifte mødre som lever sammen med barnefaren, har ikke rett til slik utvidd barnetrygdstønad. Barnetrygd ytelsene er uavhengig av forsørgers og barnets inntekt, og de er ikke skattepliktige. Ytelsene blir utbetalt i sin helhet og etter hovedregelen til barnets mor.

F o r s ø r g e r s t ø n a d ytes til personer som forsørger barn som er bosatt her i landet, fra og med det året barnet fyller 17 år — dvs. fra det tidspunkt da retten til barnetrygd for barnet opphører — til og med det året barnet fyller 19 år. Det gis forsørgerstønad for ett barn mer enn det virkelige antall stønadsberettigede barn dersom forsørgeren er enslig og ikke har barn som det ytes barnetrygd for. Forsørgerstønad gis også til foreldreløse barn uten forsørger, og de får ekstrastønad etter samme regler som enslige forsørgere. Barn som har hatt en nettoinntekt på under kr. 4 500 i inntektsåret, regnes i alminnelighet som forsørget, og det vil derfor bli gitt full forsørgerstønad i slike tilfelle. Er inntekten høyere enn kr. 4 500, men lavere enn kr. 7 500, ytes halv forsørgerstønad. Er barnets nettoinntekt høyere, skal forsørgerstønaden som hovedregel falle bort. Grensebeløpene for barnets arbeidsinntekt som er nevnt foran, forhøyes med 50 pst. når det gjelder barn av enslige forsørgere eller foreldreløse barn. For foreldreløse barn uten forsørger skal grensebeløpene fordobles. Forsørgerstønaden er uavhengig av forsørgers inntekt, og stønadsbeløpet går til fradrag i den stønadsberettigedes skatt. Hvis den stønadsberettigede ikke får skatt, eller hvis skatten er lavere enn stø-

nadsbeløpet, blir differansen utbetalt etter at likningen er foretatt. Hvis en av ektefellene liknes særskilt for arbeidsinntekt m.v., skal forsørgerstønadens godskrives den andre ektefellen. Når ektefellene liknes sammen og får skatten fordelt, skal stønaden fordeles mellom dem i forhold til hver enkelts inntekt.

Særfradrag. Skattyter som forsørger andre enn barn som han får barnetrygd eller forsørgerstønad for, vil for hver forsørget person kunne få et særfradrag i inntekten. Betingelsen for fullt særfradrag er at det foreligger faktisk forsørgelse. Hvis mindre enn halvparten av den forsørgedes levekostnader dekkes av skattyteren, skal han bare få halvt særfradrag eller særfradrag skal ikke gis. Som når det gjelder forsørgerstønaden, er også reglene om det foreligger forsørgelse og dermed rett til særfradrag knyttet til den forsørgedes inntekt. De inntektsgrenser som er nevnt ovenfor under omtalen av forsørgerstønad, gir veiledning ved avgjørelsen om særfradragets størrelse. Ellers er retten til særfradrag knyttet til den forsørgedes adgang til å få grunnstipend. **Grunnstipend** kan tildeles ungdom mellom 20 og 30 år som har fulltids undervisning uten særlig lønnet arbeid ved siden av undervisningen. Det gis ikke særfradrag for forsørgelse av ungdom som har rett til grunnstipend for en større del av inntektsåret. Når barnet har hatt krav på grunnstipend bare et halvt år eller mindre, vil forsørgeren kunne oppnå redusert særfradrag. Rett til særfradrag på grunn av forsørgelse er m.a.o. i praksis stort sett begrenset til skattytere som forsørger barn over 20 år som på grunn av sykdom eller varig funksjonshemming hverken har fulltidsundervisning eller har inntekt av betydning. Særfradrag på grunn av forsørgelse kan også gis for barn under 20 år hvis barna f.eks. er bosatt i utlandet og forsørgeren derfor ikke har rett til barnetrygd eller forsørgerstønad for barnet. Når de forsørgede personer er bosatt i utlandet, kan forsørgerens særfradrag begrenses til det beløp forsørgelsen faktisk har kostet. En slik begrensning kan være aktuell når de forsørgede bor i et land hvor levekostnadene er ekstra lave. Hvis en av ektefellene liknes særskilt for arbeidsinntekt m.v., skal den andre ektefellen ha særfradraget i sin inntekt. Når ektefellene liknes sammen og får skatten fordelt, skal særfradraget fordeles likt mellom dem, hvis ikke ektefellene er enige om å kreve en annen fordeling. (Dette får bare betydning for skattens fordeling mellom ektefellene og ikke på størrelsen av den samlede skatt.)

E. Skattesatser.

1. Den ordinære inntektsskatt til kommunen.

Inntektsskatten blir beregnet etter en fast prosent — skattøre — av skattbar inntekt. Den skattbare inntekt er lik den antatte inntekten (nettoinntekten) redusert med eventuelt skattefritt fradrag. Den kommunale skattøre og de skattefrie fradragene fastsettes i lovs form og er tatt inn i skattelovene for landet og byene (i henholdsvis §§ 73 og 75 i skattelov for landet og §§ 66 og 68 i skattelov for byene).

Etter lovene har kommunestyret valget mellom følgende skatteprosent: 18,5; 19; 19,5; 20; 20,5; 21 og 21,3 prosent. Praktisk talt samtlige kommuner bruker høyeste skattøre. De skattefrie fradragene er for 1974 kr. 4 000 i klasse 1 og kr. 8000 i klasse 2 (fra og med innteksåret 1975 hevet til henholdsvis kr. 5 000 og kr. 10 000).¹

2. Den ordinære inntektsskatt til staten.

I Stortingets årlige statsskattevedtak blir det normalt bestemt at den ordinære inntektsskatten til staten skal beregnes på basis av samme antatte inntekt som ved kommuneskattelikningen tillagt eventuelle aksjeutbytter fra norske aksjeselskaper. Fra og med 1970 har statsskattevedtaket inneholdt bestemmelser om skattefrie inntektsfradrag som varierer med skatteklasse, og ifølge vedtaket skal det ved klasseansettelsen brukes samme regler som ved kommuneskattelikningen. Statsskattevedtaket fastsetter også skattesatsene, og disse er tradisjonelt progressive — dvs. satsene øker med stigende inntekt — opp til en bestemt øvre inntektsgrense. De progressive satsene angis i en tabell. I denne tabellen er inntekten delt opp i intervaller som varierer med skatteklasse. Den delen av inntekten som faller innenfor et intervall, blir skattlagt etter en bestemt proSENTSATS. Denne proSENTSATSEN stiger fra ett inntektsintervall til et høyere. Ved utskrivning av forskottsskatt for 1974 har vedtaket om skattefrie inntektsfradrag og skattetabellen denne form:

«Skatten beregnes av den del av den antatte inntekt som overstiger kr. 1 500 i klasse 0, kr. 18 000 i klasse 1 og kr. 27 000 i klasse 2. Ved beregningen nyttes følgende satser:

¹ Dødsbo som undergis privat eller offentlig skifte, skal for det år dødsfallet fant sted ha det klassefradrag som skattyteren ville ha fått om han hadde levd. For de etterfølgende år skal boet ikke ha klassefradrag. Alle andre upersonlige skattytere, dvs. selskaper og innretninger, skal ikke ha klassefradrag. Det samme gjelder personer som ikke anses å ha vært bosatt her i landet, men som likevel er skattepliktige her. For tilfelle som ikke har klassefradrag, brukes betegnelsen skatteklasse 0.

	Klasse 0 og 1	Klasse 2
	Kr.	Kr.
5 % av de første	12 000	18 000
15 » » » neste	15 000	12 000
20 » » » »	12 000	12 000
25 » » » »	12 000	12 000
30 » » » »	25 000	25 000
35 » » » »	25 000	25 000
40 » » » »	50 000	50 000
45 » » » »	100 000	100 000
50 » » det overskytende beløp».		

Vedtaket om skattefrie inntektsfradrag og skattetabellene kan «omskrives» til en slik tabell:

Skattesatser og progresjonstrinn ved utskriving av forskott på inntektsskatt til staten for 1974.

Skatteprosent	Skatteklasse		
	0	1	2
0.....	inntil — 1 500	inntil — 18 000	inntil — 27 000
5.....	1 501— 13 500	18 001— 30 000	27 001— 45 000
15.....	13 501— 28 500	30 001— 45 000	45 001— 57 000
20.....	28 501— 40 500	45 001— 57 000	57 001— 69 000
25.....	40 501— 52 500	57 001— 69 000	69 001— 81 000
30.....	52 501— 77 500	69 001— 94 000	81 001—106 000
35.....	77 501—102 500	94 001—119 000	106 001—131 000
40.....	102 501—152 500	119 001—169 000	131 001—181 000
45.....	152 501—252 500	169 001—269 000	181 001—281 000
50.....	252 501 og høyere	269 001 og høyere	281 001 og høyere

3. Fellesskatt til Skattefordelingsfondet.

Fellesskatten blir, som kommuneskatten, beregnet etter en fast prosent-sats og på samme grunnlag som inntektsskatten til kommunene, dvs. av antatt inntekt ved kommuneskattelikningen minus kommunale klassefradrag. Stortinget fastsetter hvert år den sats som fellesskatten skal utliknes etter. For inntektsåret 1974 er satsen 1,7 prosent.

4. Særskatt til utviklingshjelp.

Inntektsgrunnlaget og satsene for særskatt til utviklingshjelp fastsettes ved årlige stortingsvedtak. Fra inntektsåret 1969 har inntektsgrunnlaget

vært den skattbare inntekten ved kommuneskattelikningen, dvs. antatt inntekt ved kommuneskattelikningen minus kommunale klassefradrag. For inntektsåret 1974 er satsen 0,5 prosent av skattbar inntekt dersom antatt inntekt (nettoinntekten) er kr. 23 000 eller lavere i klasse 0 og 1 og kr. 30 000 eller lavere i klasse 2. Når antatt inntekt er høyere, er satsen 1,3 prosent av skattbar inntekt. (Fra og med inntektsåret 1975 tar en sikte på å sløyfe særskatt til utviklingshjelp, og ifølge Stortingets forskottsvedtak for inntektsåret 1975 skal særskatten ikke utskrives dette året.)

5. Barnetrygd, forsørgerstønad og særfradrag.

De årlige barnetrygdsatsene i 1974 er:¹

- kr. 550 for det første stønadsberettigede barnet
- » 1 650 » » annet barn
- » 2 333 » » tredje barn
- » 2 553 » » fjerde barn
- » 2 773 » » femte og hvert av de følgende barn.

Den som er alene om omsorgen for barn, har rett til trygd for ett barn mer enn det faktiske barnetall. Når et barnehjem, en spesialskole eller liknende institusjon får utbetalt stønad for barnet, utgjør stønaden kr. 550 årlig for hvert barn. For andre stønadsberettigede barn i familien regnes i slike tilfelle barnetrygden etter satsene fra og med annet barn. For inntektsåret 1974 er de årlige satsene for forsørgerstønad:

- kr. 700 for det første barnet
- » 800 » annet barn
- » 1 200 » hvert av de følgende barn.

Ved fastsetting av stønadsbeløpet for det enkelte barn skal barn under 17 år også telle med. Dette betyr at hvis forsørgeren f.eks. har ett barn i barnetrygdalder og ett barn som han har rett til forsørgerstønad for, utgjør forsørgerstønaden kr. 800. Når forsørgeren er enslig og ikke har barn som det ytes barnetrygd for, skal det ytes forsørgerstønad for ett barn mer enn det faktiske antall. Foreldreløse barn uten forsørger får ekstra forsørgerstønad etter samme regler som enslige forsørgere. Er det flere foreldreløse søsken som har krav på forsørgerstønad, fordeles ekstrastønaden likt mellom dem.

Utgiftene til barnetrygd og forsørgerstønad blir i sin helhet belastet staten.

Fullt særfradrag i inntekten på grunn av forsørgelse utgjør for inntektsåret 1974 kr. 2 500 for hver forsørget person. Særfradragsordningen

¹ Fra og med 1. mai 1974 er satsene hevet med kr. 200 pr. barn for det tredje barnet og hvert av de følgende barn. Dette er det tatt hensyn til i de oppgitte satser.

har innvirkning på skattyterens nettoinntekt både ved stats- og kommune-skattelikningen. De offentlige utgiftene («mindre-inntektene») ved ordningen vedrører derfor både de kommunale budsjetter, statsbudsjettet, Skattefordelingsfondet og særskatten til utviklingshjelp.

6. Beregning av samlede inntektsskatter.

Av de foregående avsnitt i dette kapitlet framgår hvilke faktorer som må være kjent før en kan beregne skatten. Med utgangspunkt i skattyterens antatte inntekt (jfr. punkt B), skatteklasser og forsørgelsesbyrde (jfr. punkt D) beregnes samlet (netto) inntektsskatt på basis av de satser for inntektsskattene, barnetrygdytelse, forsørgerstønad og særfradrag som gjelder i inntektsåret. For å vise framgangsmåten skal vi gjennomgå noen eksempler.

Vi går ut fra en antatt inntekt på kr. 45 000 og regner skatten for enslig skattyter uten forsørgelsesbyrde (skatteklasser 1) og for fellesliknede ektefeller og enslige forsørgere (skatteklasser 2).

	Klasse 1	Klasse 2
	Kr.	Kr.
I. Kommuneskatt:		
21,3 pst. av skattbar inntekt, dvs.		
av antatt inntekt kr. 45 000 ÷		
skattefritt fradrag kr. 4 000 i		
kl. 1 og kr. 8 000 i kl. 2	8 733	7 881
II. Fellesskatt:		
1,7 pst. av skattbar inntekt, dvs.		
av antatt inntekt kr. 45 000 ÷		
skattefritt fradrag kr. 4 000 i		
kl. 1 og kr. 8 000 i kl. 2	697	629
III. Særskatt til utviklingshjelp:		
1,3 pst. av skattbar inntekt, dvs.		
av antatt inntekt kr. 45 000 ÷		
skattefritt fradrag kr. 4 000 i		
kl. 1 og kr. 8 000 i kl. 2	533	481

(Disse skattene regnes av samme grunnlag. For å forenkle regnearbeidet kunne de beregnes under ett, slik: 21,3 pst. + 1,7 pst. + 1,3 pst. = 24,3 pst. av skattbar inntekt, dvs. av kr. 45 000 ÷ kr. 4 000 i kl. 1 og av kr. 45 000 ÷ kr. 8 000 i kl. 2.)

	Klasse 1	Klasse 2
	kr.	kr.

IV. Statsskatt:

	Kl. 1		Kl. 2			
	0 pst. av kr. 18 000 = kr. 0		0 pst. av kr. 27 000 = kr. 0			
	5 pst. av kr. 12 000 = kr. 600		5 pst. av kr. 18 000 = kr. 900			
	15 pst. av kr. 15 000 = kr. 2 250					
<hr/>						
I alt	kr. 45 000	kr. 2 850	kr. 45 000	kr. 900	2 850	900
<hr/>						
Samlet skatt: I + II + III + IV					kr. 12 813	9 891
<hr/>						

Hvis skattyterne har rett til oppgjørsfradrag (jfr. punkt B.4. foran), vil skatten ved den endelige likningen bli lavere enn beregningene ovenfor viser. Med et oppgjørsfradrag på kr. 600 blir skatten i eksemplene redusert med:

I klasse 1: 21,3 pst. + 1,7 + 1,3 pst. + 15 pst. =
39,3 pst. av kr. 600, som er lik kr. 236.
I klasse 2: 21,3 pst. + 1,7 pst. + 1,3 pst. + 5 pst. =
29,3 pst. av kr. 600, som er lik kr. 176.

Hvis skattyteren forsørger barn, vil han ha rett til barnetrygd, forsørgerstønad eller særfradrag i inntekten (jfr. punkt D foran). For fellesliknede ektefeller med antatt inntekt kr. 45 000 og eksempelvis 2 forsørgede barn, vil de skattemessige konsekvenser av henholdsvis barnetrygd, forsørgerstønad og særfradrag bli:

(i) Barnetrygd for 2 barn:		
Inntektsskatt i alt i klasse 2		kr. 9 891
+ Barnetrygd (kr. 550 + kr. 1 650)		» 2 200
Nettoskatt		<hr/> kr. 7 691
(ii) Forsørgerstønad for 2 barn:		
Inntektsskatt i alt i klasse 2		kr. 9 891
+ Full forsørgerstønad (kr. 700 + kr. 800)		» 1 500
Nettoskatt		<hr/> kr. 8 391
(iii) Særfradrag for 2 barn:		
Inntektsskatt i alt i klasse 2		kr. 9 891
+ Skattelette som følge av fullt særfradrag ¹		» 1 465
Nettoskatt		<hr/> kr. 8 425

¹ Antatt inntekt blir redusert med kr. 5 000. Skatten blir m.a.o. redusert med: 21,3 pst. + 1,7 pst. + 1,3 pst. + 5 pst. = 29,3 pst. av kr. 5 000, som er lik kr. 1 465.

På grunnlag av beregningene ovenfor kan vi regne gjennomsnittlig skatteprosent — dvs. samlet skatt i prosent av antatt inntekt — og marginal skatteprosent — dvs. skatt av «siste» 100 kroners inntekt — for skattytere med antatt inntekt kr. 45 000 i skatteklasse 1 og 2 og for fellesliknede ektefeller med forsørgede barn.¹

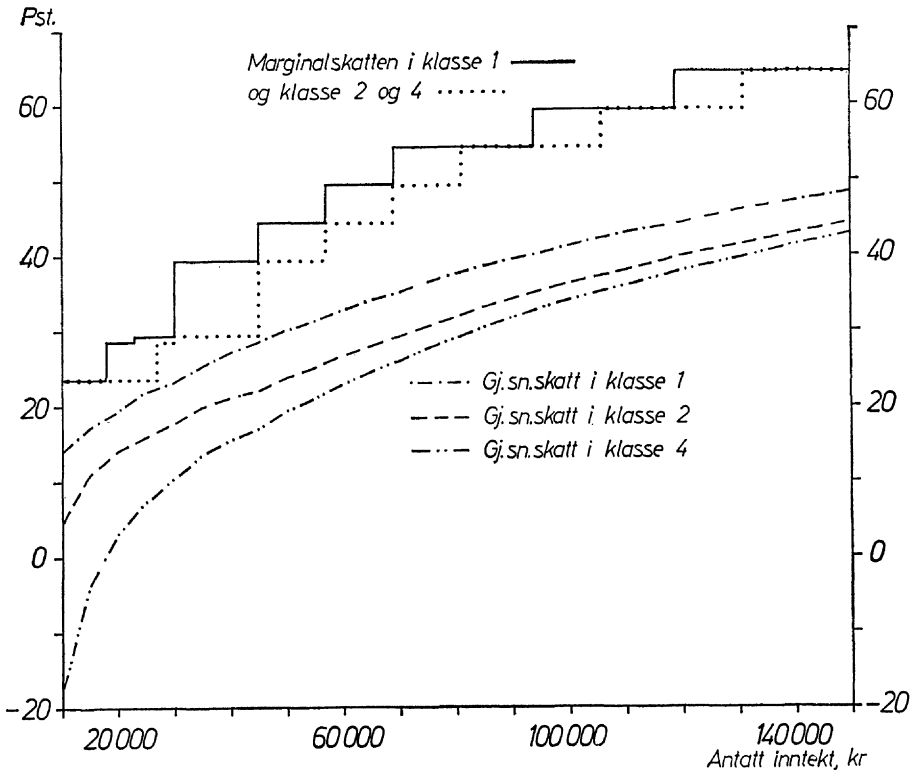
	Gjennomsn.- skatt	Marginal- skatt
Skatteklasse 1	28,5 pst.	39,3 pst.
» 2	22,0 »	29,3 »
Fellesliknede ektefeller med barnetrygd for 2 barn ..	17,1 »	29,3 »
» » » forsørgerstønad for		
2 barn	18,6 »	29,3 »
Fellesliknede ektefeller med særfradrag for 2 barn	18,7 »	29,3 »

På side 105 har vi tatt inn en grafisk framstilling som viser hvordan skatten varierer med inntekten for skatteklassene 1 og 2 og for fellesliknede ektefeller med barnetrygd for to barn. De nederste kurvene viser samlet skatt i prosent av antatt inntekt. På alle inntektstrinn er denne gjennomsnittlige skatteprosent lavere i skatteklasse 2 enn i klasse 1, og den synker med stigende antall forsørgede barn. Men forskjellen i gjennomsnittlig skatteprosent mellom disse ulike skattytergrupper blir relativt mindre jo høyere en kommer opp i inntekt. De øverste kurvene viser marginale skatteprosen-ter. Disse kurvene har en «trappetrinn»-form som følge av statskattesatsenes utforming. På de fleste inntektstrinn er den marginale skatteprosent høyere i klasse 1 enn i klasse 2. Marginalskatten er den samme på alle inntektstrinn for fellesliknede ektefeller uten barn (skatteklasse 2) og for fellesliknede ektefeller med barnetrygd for to barn.

¹ Prosentene regnes slik, eksempelvis for skatteklasse 1: Gjennomsnittlig
 skatteprosent: $\frac{12\ 813}{45\ 000} \times 100 = 28,5$ pst.

Marginal skatteprosent: Sum av skattesatser på øverste inntektstrinn: $(21,3 + 1,7 + 1,3 + 15)$ pst. = 29,3 pst.

Intektsskatter i prosent av antatt inntekt og marginale skatteprosent 1974. (Eksklusive trygdeavgifter.)



7. Den kommunale formuesskatt.

Formuesskatten til kommunen blir i likhet med inntektsskatten til kommunen liknet ut etter en fast prosent av skattbar formue. Den skattebare formuen er lik antatt formue (nettoformuen) redusert med eventuelt skattefritt fradrag. Skattesatsen og det skattefrie fradraget fastsettes i lovs form og er tatt inn i skattelovene for landet og byene (i henholdsvis §§ 72 og 79 i skattelov for landet og §§ 65 og 72 i skattelov for byene).

Etter lovene har kommunestyret adgang til å fastsette den skattøre som skal brukes ved utlikningen, men satsen må ikke utgjøre mer enn 1 prosent og ikke mindre enn 0,4 prosent. I praksis nytter alle kommunene maksimalsatsen. Skattytere som har krav på skattefritt klassefradrag ved den kommunale inntektslikningen, skal ha et skattefritt fradrag i formuen på kr. 40 000 og dette fradraget er det samme i klasse 1 og 2.

8. *Formuesskatt til staten.*

Formuesskatten til staten blir beregnet av den skattbare formuen etter en progressiv skattetabell. Den skattbare formuen er lik antatt formue minus skattefritt formuesfradrag. I Stortingets årlige statsskattevedtak fastsettes de skattefrie formuesfradrag og skattesatsene. For året 1974 beregnes formuesskatten på den del av den skattepliktiges samlede antatte formue som overstiger kr. 75 000 i klasse 0 og 1 og kr. 100 000 i klasse 2, og det nyttes følgende satser:

0,4 pst. av de første kr. 100 000

0,8 » » » neste » 150 000

1,2 » » » » » 250 000

1,6 » » det overskytende beløp (dvs. av den del av antatt formue som overstiger kr. 575 000 i klasse 0 og 1 og kr. 600 000 i klasse 2.)

De skattefrie formuesfradrag og skattesatsene kan «omskrives» til en slik tabell:

Skattesatser og progresjonstrinn ved utskrivning av forskott på formuesskatt til staten for 1974.

Skatteprosent	Skatteklasse	
	0 og 1	2
0	inntil — 75 000	inntil — 100 000
0,4	75 001 — 175 000	100 001 — 200 000
0,8	175 001 — 325 000	200 001 — 350 000
1,2	325 001 — 575 000	350 001 — 600 000
1,6	575 001 og høyere	600 001 og høyere

9. *Beregning av samlede formuesskatter.*

Med utgangspunkt i skattyterens antatte formue og skatteklasse (jfr. punktene C og D i dette kapitlet) beregnes samlet formuesskatt på basis av de formuesskattesatser som gjelder for inntektsåret. Ved hjelp av et par regneeksempler skal vi vise framgangsmåten.

Vi går ut fra en antatt formue på kr. 200 000 for enslig skattyter uten forsørgelsesbyrde (skatteklasse 1) og for ektefeller og enslige forsørgere (skatteklasse 2).

	Klasse 1	Klasse 2
	kr.	kr.
I. Kommuneskatt:		
1 pst. av skattbar formue, dvs. av antatt formue kr. 200 000		
÷ skattefritt fradrag kr. 40 000.....	1 600	1 600

II. Statsskatt:

Kl. 1		Kl. 2	
0 pst. av kr. 75 000 = kr. 0	0	0 pst. av kr. 100 000 = kr. 0	0
0,4 » av kr. 100 000 = kr. 400	400	0,4 » av kr. 100 000 = kr. 400	400
0,8 » av kr. 25 000 = kr. 200	200		

I alt	kr. 200 000	kr. 600	kr. 200 000	kr. 400	600	400
Samlet skatt: I + II kr.				2 200	2 000

Nedenfor har vi tatt inn en tabell som viser hvordan formuesskatten varierer med formuen for skatteklassene 1 og 2. De to første kolonnene viser gjennomsnittlige formuesskatter — dvs. samlet formuesskatt i prosent av antatt formue — og kolonne 3 og 4 viser marginale formuesskatter — dvs. formuesskatt av «siste» 100 kroners formue.

Tabell 13. Samlede formuesskatter i prosent av nettoformuen og marginale formuesskatteprosent. 1974.
Total net wealth taxes as percentage of net wealth and marginal net wealth tax rates. 1974.

Nettoformue	Gjennomsnittsskatt		Marginalskatt	
	Klasse 1	Klasse 2	Klasse 1	Klasse 2
Kr.	Prosent			
50 000	0,2	0,2	1,0	1,0
100 000	0,7	0,6	1,4	1,0
150 000	0,9	0,9	1,4	1,4
250 000	1,2	1,2	1,8	1,8
500 000	1,7	1,6	2,2	2,2
750 000	1,9	1,9	2,6	2,6
1 000 000	2,1	2,1	2,6	2,6

10. Begrensning av de samlede inntekts- og formuesskatter.

I de årlige statsskattevedtakene har det tradisjonelt vært tatt inn en regel om begrensning av de samlede skatter på inntekt og formue for personlige skattytere. Begrensningsregelen, som har hatt forskjellig utforming i de enkelte år, har med virkning fra og med inntektsåret 1973 utgått av statskattevedtaket. Det siste året det ble praktisert en begrensning av de samlede skatter på inntekt og formue, hadde regelen følgende innhold: Hvis summen av:

- inntekts- og formuesskatter til staten og kommunen,
- fellesskatt til Skattefordelingsfondet,
- særskatt til utviklingshjelp,
- pensjonsdelen av medlemsavgiften til folketrygden (etter «lønnsmottakersatsen»)

oversteg 80 prosent av den antatte inntekt ved statsskattelikningen, skulle den ordinære inntektsskatten til staten, og om nødvendig også formuesskatten

til staten, nedsettes slik at grensebeløpet ikke ble overskredet. Formuesskatten kunne imidlertid ikke bli redusert til et lavere beløp enn skatten av halve formuen.¹

F. Innbetaling av skattene.

Den någjeldende betalingsordningen for inntekts- og formuesskattene ble innført med virkning fra 1. januar 1957. Den omleggingen som da ble gjennomført, var særlig radikal for personlige skattytere. Fra 1967 omfatter ordningen også avgiftene til folketrygden; den medlemsavgiften som de trygdede skal betale, og som fra 1. januar 1971 — foruten pensjonsdelen — også omfatter sykedelen av medlemsavgiften til folketrygden, er innpasset i skattebetalingsordningen for personlige skattytere.

Lovreglene om gjeldende betalingsordninger finner en i «Lov om betaling og innkreving av skatt» av 21. november 1952 med senere endringer. Loven gir hovedprinsippene. Med hjemmel i loven er det fastsatt et stort antall utfyllende regler. Skattebetalingsordningen går ut på at skattyteren i løpet av inntektsåret forskottsvis skal innbetale et beløp som stort sett dekker den endelige skatten på inntekt som er opptjent i vedkommende år. Ordningen forutsetter m.a.o. at skatten blir beregnet før utlikningsgrunnlaget er kjent. Dette problemet er løst forskjellig for lønnsinntekt og liknende godtgjørelser og for annen inntekt og formue. Vi skal nedenfor gjennomgå de viktigste reglene for disse forskottsordningene.

1. Forskottstrekk. Skatt av lønnsinntekt og liknende godtgjørelser.

Forskottsskatt av lønnsinntekt betales ved at arbeidsgiveren foretar forskottstrekk ved utbetaling av lønn og annen godtgjørelse for arbeid i tjeneste samt i pensjoner og liknende ytelser når utbetalingen har sammenheng med et tidligere tjenesteforhold. Med visse unntak skal også godtgjørelse for arbeid og oppdrag utenfor tjenesteforhold være gjenstand for forskottstrekk, forutsatt at utførelsen av oppdraget ikke skjer som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Videre skal det foretas forskottstrekk i skattepliktige utbetalinger fra offentlige trygdeinretninger og i en rekke lovbestemte trygdeytelser. De skatter som er trukket for de to foregående måneder, skal arbeidsgiveren eller den som utbetaler godtgjørelsen, sende inn til den kommunale skatteoppkrever hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november.

Den som utbetaler lønn og andre trekkpliktige godtgjørelser, skal normalt beregne forskottstrekket på grunnlag av et skattekort som den skatte-

¹ I statsskattevedtaket for inntektsåret 1974 er det tatt inn en bestemmelse om begrensning av de samlede inntekts- og formuesskatter til 90 prosent av antatt inntekt ved statsskattelikningen. Sykedelen av medlemsavgiften til folketrygden regnes da også med.

pliktige leverer og som er skrevet ut av likningskontoret. Trekket skal regnes av det såkalte trekkgrunnlaget. Som hovedregel er dette det brutto-beløp som betales ut. Inntektskomponentene i trekkgrunnlaget svarer stort sett til skattepliktig lønnsinntekt og liknende godtgjørelser som ifølge skattelovene regnes som skattepliktig inntekt.

Når likningskontoret skriver ut skattekort, er det flere faktorer som må tas i betraktning for at skattetrekket så vidt mulig skal svare til den endelige skatten. Først og fremst må det tas hensyn til de skatte- og trygdeavgifts-satser som Stortinget og kommunestyrene har vedtatt forut for inntektsåret, og som normalt vil bli gjeldende også ved den etterfølgende likning for dette året. Videre tas det hensyn til om skattyteren ventes å ha inntekter som varierer sterkt i løpet av året, til ekstra fradrag- eller inntektsposter som liknings-myndighetene har kjennskap til at skattyteren har, samt til andre forhold som har betydning for skattens størrelse. Disse forhold har innvirkning blant annet på hvilken type skattekort som den enkelte skattyter får utlevert fra likningskontoret. Det er tre slags skattekort:

- tabellkort
- prosentkort
- frikort

Etter hovedregelen skal det brukes *t a b e l l k o r t*. I slike tilfelle er det oppgitt et tabellnummer på skattekortet. Sammen med skattekortet følger en trekktabell som tilsvarende det oppgitte tabellnummer. Tabellnummeret er fi-resifret. Første siffer angir trekkåret, annet siffer den kommunale skatteprosent, tredje siffer skattyterens skattekasse og siste siffer hvor stort inntektsfradrag eller -tillegg som er innarbeidd i vedkommende tabell. Denne trekktabell skal arbeidsgiveren eller den som utbetaler godtgjørelsen, bruke når han beregner skattetrekket.

Av trekktabellen kan en direkte lese det kronebeløpet som skal trekkes, når trekkgrunnlaget er kjent. Trekktabellen inneholder fire tabeller avpasset etter utbetalingsperioden (månedstabell, 14-dagers tabell, uketabell og tabeller som brukes når utbetalingen gjelder henholdsvis 1, 2, 3 eller 4 dager). Ved beregning av trekkbeløpene er det tatt utgangspunkt i den årsinntekt som svarer til utbetalingen i vedkommende periode. Trekkbeløpet for en periode er en kommet fram til ved å dele skatten av årsinntekten på antall trekkpliktige utbetalingsperioder. Lønnstakere med månedslønn er fritatt for skattetrekk i lønn for en måned i ferietiden om sommeren og for en halv måned før jul. Andre lønnstakere er fritatt for trekk i 4 uker om sommeren og 2 uker før jul. Pensjonister er fritatt for trekk i pensjonen i hele desember. Til gjengjeld er de ikke fritatt for trekk i ferietiden om sommeren.

Fordi trekktabellene skal være innrettet slik at de skattebeløpene som blir trukket i løpet av året, i størst mulig utstrekning skal svare til de samlede

skatter (og folketrygdavgifter) som blir fastsatt ved den endelige likningen, er det ved utarbeiding av tabellene — foruten skattesatsene — tatt hensyn til klassefradrag og minstefradrag (men *ikke* til oppgjørsfradraget). Det er dessuten laget tabeller der det er innarbeidd inntektsfradrag *utover* minstefradraget i trinn à kr. 1 000 opp til kr. 7 000. Videre er det utarbeidd to tabeller med inntektstillegg på henholdsvis kr. 1 000 og kr. 2 000. Dette gjør det mulig å bruke tabelltrekk også for personer som har store fradrag utover minstefradraget og for personer som har annen inntekt — f.eks. renteinntekter og inntekt av egen bolig — og formue.

Fordelen med tabelltrekk 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 regelmessig og lønnens størrelse ikke skifter vesentlig fra periode til periode. Store svingninger kan føre til at summen av trekkbeløpene avviker 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.)

Årsaken til at lønnsinntekten svinger over året, kan være at lønsmottakeren 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 inntektsfradragene. Skattyteren kan derfor bare få ett tabellkort. Tabellkortet har imidlertid også en talong hvor det er oppført en prosentsats. Denne satsen skal brukes ved trekk i visse tilleggsutbetalinger 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 blant annet derfor ikke helt nøyaktig.

I noen tilfelle vil tabelltrekk føre til så stor forskjell mellom forskott og utliknet skatt at tabelltrekk ikke kan nyttes. Trekket bør da beregnes etter en viss prosent av hele utbetalingen, og skattyteren får utlevert et *prosentkort*. Når prosentsatsen skal fastsettes, må likningskontorene anslå den framtidige skattepliktige årsinntekten og beregne den gjennomsnittlige skatteprosenten. Det blir tatt hensyn til de lønningsperioder som er fritatt for skattetrekk og til at trekkgrunnlaget ikke uten videre faller sammen med skattepliktig inntekt. Hvor godt prosenttrekket skal treffe, blir helt avhengig av likningskontorenes anslag.

Prosenttrekk er aktuelt f.eks. hvis skattyteren har særlig store fradragposter utover minstefradraget og andre fradrag som er innarbeidd i trekktabellene. Når fellesliknede ektefeller begge har inntekt og skal ha forholds-

messig fordeling av forskottstrekket, kan det også være hensiktsmessig med prosentkort, fordi det med tabelltrekk kan være vanskelig å få samsvar mellom forskottstrekk og endelig skatt. En lønnstaker med formue og inntekt utenom lønnsinntekten kan få prosentkort med forhøyd trekkprosent. Det betyr at det i lønnen også blir trukket formuesskatt og skatt av annen inntekt. En annen måte å gå fram på er å trekke av lønnsinntekten etter en særskilt prosent og betale forskottsskatt av resten av inntekten (se nedenfor).

Frikort kan skrives ut for skattytere som åpenbart ikke vil få så stor samlet inntekt at den vil føre til inntektsskatt (eller medlemsavgift til folketrygden) ved likningen.

Lønnstakere som av en eller annen grunn ikke har levert skattekort, blir trukket for 40 prosent av utbetalt godtgjørelse. Forskottstrekk i pensjons- og trygdeytelser skal i slike tilfeller foretas med 30 prosent.

2. Forskottsskatt. Skatt av annen inntekt og formue.

Personlige skattytere med annen inntekt eller med formue skal også normalt betale skatt av inntekt samme år som inntekten er opptjent. Denne forskottsskatten skal skattyteren selv betale inn til den kommunale skatteoppkrever i løpet av inntektsåret. Før inntektsårets begynnelse får skattyteren tilsendt en forskottsskatteseddel fra likningskontoret. Av skatteseddelen går det fram hvor mye skatt som skal betales i hver av de fastsatte betalings-terminer. Etter hovedregelen forfaller skatten til betaling i fire like store terminer den 15. mars, 15. mai, 15. september og 15. november 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 likningsnemnda kan vedta et generelt tillegg eller fradrag for en hel ervervsgruppe. Vedtaket må godkjennes av fylkesskattestyret. Fylkesskattestyret kan også på eget initiativ gi pålegg om endring av forskottsgrunnlaget.

Skattyteren kan etter eget valg betale en høyere forskottsskatt enn det som er fastsatt av likningskontoret, når han antar at den utskrevne forskottsskatt er utilstrekkelig til å dekke den skatt som vil bli fastsatt ved den endelige likningen. Dette såkalte tilleggsforskott kan betales også etter utløpet av inntektsåret, men ikke senere enn 1. april i det år likningen foretas.

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 kr. 100 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 kr. 2 000, skal det betales 5 prosent rente av beløpet. Regelen om rentebelastning gjelder ikke for skattytere som bare har forskottstrekk.

Utgjør forskottsskatten eller -trekket mer enn det skattebeløp som blir utliknet, blir forskjellen refundert. Den skattepliktige har ikke krav på å få refundert beløp på under kr. 20. Skattyteren får renter av det beløp som refunderes. Ved tilbakebetaling av utskrevet forskottsskatt som er innbetalt innen utgangen av inntektsåret, og av forskottstrekk er rentesatsen 6 prosent. For tilbakebetalt tilleggsforskott og utskrevet forskottsskatt som er betalt inn senest 1. april i året etter inntektsåret, er satsen 3 prosent. Det blir ytt en ytterligere rentegodtgjørelse hvis tilbakebetalingen finner sted senere enn 6 uker etter at skattemeldingene er kunngjort. Denne rentesatsen er $\frac{1}{2}$ prosent av beløpet for hver måned eller del av måned fra kunngjøringen til tilbakebetalingen skjer.

Som nevnt tidligere, er det med virkning første gang ved likningen for 1974 innført et spesielt fradrag — oppgjørsfradrag — i lønnsinntekt, pensjoner o.l. Det skal ikke tas hensyn til dette fradraget ved beregning av forskottstrekket. Fradraget vil derfor bidra til at flere skattytere får tilgodebe- løp ved avregningsoppgjøret og at restskattene reduseres.

4. Fordeling av skatten mellom stat, kommune, Skattefordelingsfond og trygdeforvaltning.

Forskottsskatten og forskottstrekket blir betalt til den kommunale skatteoppkreveren i en samlet sum. Skatteoppkreveren vet ikke hvilken andel som er statsskatt, kommuneskatt, fellesskatt til Skattefordelingsfondet, 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. Skattlegging av selskaper og institusjoner.

Når det gjelder omfanget av skatteplikten, slår skattelovene for landet og byene generelt fast at alle selskaper og institusjoner med selvstendig styre som er hjemmehørende i Norge er pliktige til å betale skatt av for-

mue og inntekt. Selskaper og institusjoner blir i alminnelighet ansett å være hjemmehørende her dersom hovedkontoret ligger i Norge eller dersom ledelsen foregår fra et kontor her i landet. Det finnes likevel endel 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 eventuell økonomisk virksomhet som ligger utenfor deres egentlige oppgaver. Norges Brannkasse og gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskaper som har planer godkjent av Kongen, er fritatt for skatt. Det samme gjelder bl.a. gjensidige sjøforsikringsselskaper som ikke tegner høyere forsikring på én kjøll enn 300 000 kroner.

Offentlige institusjoner har en meget begrenset skatteplikt, Staten og dens eiendommer, offentlige innretninger og fond blir således ikke pålagt inntekts- og formuesskatt. Det samme gjelder Norges Bank, statsbankene og de fleste andre offentlige og halvoffentlige kredittinstitusjoner. De bedrifter som i realiteten eies av staten, men som i formen er organisert som egne aksjeselskaper, skattlegges på vanlig måte, dersom de ikke ved særskilt bestemmelse er fritatt for skattlegging. Statsskoger, fabrikker og andre statlige anlegg som drives for å skaffe staten næringsinntekt, er heller ikke fritatt for skatteplikt. Næringsdrift som tar sikte på å dekke allmenne behov, f.eks. virksomheten ved veivesenet, jernbanene, telegraf og kringkasting, er derimot skattefrie.

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

Inntekt og formue hos selskaper og institusjoner kan enten skattlegges ved at inntekten og formuen blir fordelt på de enkelte interesserte eiere/medlemmer, eller ved at selskapet blir betraktet som et selvstendig skattesubjekt. I praksis er løsningen avhengig av organisasjonsformen. Stort sett er det slik at selskapet blir betraktet som selvstendig skattesubjekt eller skattyterenhhet når det etter alminnelig norsk rett opptrer som eget rettssubjekt. Hovedkriteriet er gjeldsansvaret. Når interessentene i et selskap er solidarisk ansvarlige for gjelden, blir inntekten og formuen fordelt og skattlagt på medlemmenes hånd. Selskaper med deltakere som har begrenset gjeldsansvar, blir derimot betraktet som selvstendige skattesubjekter.

Skattegrunnlaget (antatt inntekt og formue) for selskaper og institusjoner blir med bestemte viktige unntak fastsatt etter de samme regler som gjelder for regnskapspliktige personer. Ved kommuneskattelikningen blir det for selskaper i alminnelighet anvendt de samme skattesatser som gjelder for skattepliktige personer i vedkommende kommune.

Også ved utlikning av fellesskatt til Skattefordelingsfondet anvendes samme sats som for personlige inntektstakere. Særskatten til utviklingshjelp utliknes etter en sats på 1,3 prosent uavhengig av inntektens størrelse. Selskaper får imidlertid ikke skattefrie klassefradrag i den antatte inntekten, dvs. de blir liknet i skatteklasse 0. Den viktigste forskjellen mellom selskaper og institusjoner på den ene side og andre skattytere på den annen side gjelder statsskattesatsene som fastsettes i de årlige statsskattevedttak. Vedtaket inneholder spesielle skattesatser for følgende grupper av (innenlandske) skattytere:

- aksjeselskaper og selskaper som er likestilt med disse,
- forbruks- og innkjøpsforeninger,
- sparebanker og gjensidige skadeforsikringsselskaper,
- boligselskaper,
- andre skattepliktige.

I den følgende framstilling vil vi omtale bare de viktigste særreglene som *skiller* selskapene fra personlige skattytere. For å få en samlet oversikt over skattleggingen av selskaper er det derfor nødvendig å lese også deler av foregående kapittel.

A. Aksjeselskaper.

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

Skattelovene for landet og byene inneholder spesielle paragrafer som behandler aksjeselskapene. Disse reglene avviker ikke vesentlig fra reglene for personlig næringsdrivende. Skattleggingen av aksjeselskaper er ellers regulert ved «Lov om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer» av 19. juni 1969. Likestilt med aksjeselskaper etter denne loven er selskaper og andre sammenslutninger der medlemmene har delt eller på annen måte begrenset ansvar.

Som nevnt i foregående kapittel, blir utbytte av aksjer regnet som skattepliktig inntekt hos aksjonærene bare ved statsskattelikningen¹. Dette gjelder også når aksjene eies av et annet aksjeselskap og dermed likestilte selskaper.

¹ Utbytte av aksjer i selskaper som er fritatt for skatt, må det derimot også betales kommuneskatt av.

Til gjengjeld kan selskapene ved utlikning av inntektsskatt til staten kreve fradrag i inntekten for aksjeutbytte som deles ut av årets overskott. Selskapene kan ved statsskattelikningen også kreve fradrag for avsetninger til fond for senere utdeling av utbytte (utbyttereguleringsfond). Fradrag for slik avsetning kan for det enkelte år ikke overstige 1 prosent av aksjekapitalen pluss reservefond ved regnskapsårets begynnelse. Videre kan slikt fradrag bare innrømmes dersom det for samme år også faktisk foretas en utdeling av utbytte. Når utbytte blir delt ut fra utbyttereguleringsfond som det er gitt fradrag for, blir det ikke gitt fradrag ved selve utdelingen. Avsetninger som ikke er delt ut i løpet av de første fem årene etter at avsetningen ble foretatt, må tilbakeføres og blir da å skattlegge som inntekt ved statsskattelikningen for det år tilbakeføringen skjer.

Regelen om skattlegging av selskapers overskott innebærer at utlikningen av den kommunale inntektsskatt, fellesskatten til Skattefordelingsfondet og særskatten til utviklingshjelp bare skjer på selskapenes hånd (og av hele overskottet) etter samme skattesatser som for personlige skattytere, men uten klassefradrag. Ved statsskattelikningen skal den del av overskottet som ikke blir delt ut eller avsatt skattefritt til utbyttereguleringsfond, skattlegges hos selskapet, mens utdelt utbytte skattlegges hos aksjonærene — også når aksjene eies av et annet selskap. For den del av overskottet som skattlegges på selskapets hånd, anvendes en sats på 26,5 prosent.

Aksjeselskaper og selskaper som er likestilt med disse, er fritatt for formuesskatt til kommunene. De skal derimot betale formuesskatt til staten etter en sats på 0,7 prosent av nettoformuen. Aksjeeierne betaler formuesskatt av aksjene både til staten og kommunene. Et aksjeselskap som eier aksjer i et annet selskap, skal derimot ikke svare formuesskatt av disse aksjer. Denne bestemmelsen er tatt inn for å unngå kjedeskattlegging av de verdier aksjene representerer.

Vi har hittil behandlet de generelle hovedregler for aksjeselskaper. For visse selskaper er det innført særregler. Disse er ofte begrunnet 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 bergingsselskaper¹⁾

De viktigste særregler for disse næringer omfatter:

- reglene for åpnings- og overprisavskrivninger,
- reglene om skattefrie avsetninger etter distriktsutbyggingsloven,
- særskilte fondsavsetningsordninger,

¹ De reglene som omtales her, gjelder også når skipene eies av personer. Fordi selskapsformuen dominerer, har vi valgt å behandle reglene her.

- vilkårene for skattefritak av salgs- og erstatningsgevinster,
- verdsetting av realkapital.

Reglene for åpningsavskrivning på skip (og fly) atskiller seg fra de regler som gjelder generelt, ved at verdigrunnlaget er hele kostprisen uten reduksjon av kr. 500 000. Åpningsavskrivninger i næringen kan derfor nyttes uten hensyn til størrelsen av skipsinvesteringene. Det beløp som årlig kan avskrives, er begrenset til 50 prosent av nettonæringsinntekt av virksomheten som reder, skipsmegler eller skipsdisponent, av bergingsvirksomhet, fiske, fangst eller luftfart. Avskrivningsperioder strekker seg fra og med det året da første avdrag på kjøpesummen betales til og med det femte året etterat skipet er tatt i bruk. Samlet fradrag for åpningsavskrivninger er begrenset til 25 prosent av avskrivningsgrunnlaget, dvs. av kostprisen uten noen reduksjon på kr. 500 000.

Fradrag i inntekten for overprisavskrivning for næringsdrivende i Nord-Norge på driftsmidler som brukes under utøvelse av næring i denne landsdelen, kan når det gjelder skip, bare skje med samtykke av Finansdepartementet. Slikt samtykke kan bare gis for skip som hører hjemme i Nord-Norge. Som skip regnes i denne forbindelse også fiskebåter og fangstskuter.

Med hjemmel i loven om særlige skatteregler til fremme av distriktsutbyggingen er det bestemt at skattefrie avsetninger til fond for senere investeringer i utbyggingsområder ikke kan brukes til investeringer i skip eller annet fartøy uten samtykke av Finansdepartementet. Departementets samtykke er imidlertid ikke nødvendig for investering i fartøy som skal brukes under fiske eller fangst.

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. Disse forhold tar skatte-loven hensyn til ved at eieren kan kreve fradrag i inntekten for avsetninger til klassifikasjons- og kjelefond. Det samme gjelder avsetninger til assuransefond. Avsetningene må ikke overstige et rimelig mål, dvs. de må svare til den årlige andelen av ventede utgifter. Når utgiftene faktisk påløper, blir det ikke gitt fradrag for dem. Blir de avsatte midler nyttet på annen måte enn opprinnelig forutsatt, skal de skattlegges som inntekt.

Videre kan det kreves fradrag for avsetning til fond som skal dekke selv-assuransse ved kaskoforsikring av skip på minst 50 brutto registertonn. Det foreligger en rekke bestemmelser om begrensning av fradragretten og vilkårene for den. Vi nøyer oss her med å henvise til lovteksten (Skattelov for byene § 38, landsskattelovens § 44) med kommentarer.¹ Avsetninger i de

¹ J. E. Thomle: «Skattelov for byene». 13. kommentarutgave, Oslo 1972.

enkelte år som i løpet av de neste ti år ikke er brukt til dekning av tap som skyldes selvassuransse, skal tilbakeføres og regnes som inntekt i det året tilbakeføringen skjer.

For å motvirke og utjevne tap som skyldes endringer i valutakursene, har det for skattepliktige som driver rederinæring, i en viss utstrekning foreligget adgang til fradrag ved inntektslikningen for avsetning til fond til dekning av senere devalueringstap på bindende fraktkontrakter som går ut på betaling i bestemte valutaer (lover av 14. juni 1968, 16. juni 1972 og 15. februar 1974). De to siste av disse lovene har bestemmelser om at avsetningene skal reduseres med kursgevinster på visse forpliktelser og forretninger som skal gjøres opp i tilsvarende valutaer. Avsetningene etter disse lovene skal tilbakeføres som inntekt fra og med nærmere angitte tidspunkter og fordeles forholdsmessig på de årene fraktinntektstapene refererer seg til.

Som nevnt i foregående kapittel, blir gevinst ved overdragelse av avskrivbare driftsmidler på visse vilkår fritatt for skatt, hvis vederlaget nyttes til kjøp av nytt driftsmiddel. Når det gjelder avhendelse av skip og fly eller av kontrakt om bygging eller kjøp av slike driftsmidler, er adgangen til betinget skattefritak gjort avhengig av Finansdepartementets samtykke. For fiskebåter og fangstskuter har Finansdepartementet overdratt denne myndighet om samtykke til likningssjefen i eierens skattekommune. Ellers er de viktigste vilkår for skattefritak at nytt skip må være ervervet eller kontrahert innen 8 år etter salget eller tapet av det eldre skipet. (Vi minner om at tidsfristen er 4 år for andre avskrivbare driftsmidler.) Hvis rederiet holder seg innenfor 8-års fristen, behøver nedskrivningen ikke foretas på det første nyinnkjøpte skip.

Ved formuesansettelsen skal skip verdsettes på samme måte som andre driftsmidler. Fordi verdsetting av skip vanligvis skjer på basis av verdiskalaer som er utarbeidd på grunnlag av opplysninger om skipssalg, vil formuesverdien av skip i sterkere grad enn av andre realaktiva reflektere salgsværdien. I en prisstigningsperiode vil dette kunne føre til relativt hardere formuesskattlegging av skip enn av andre realaktiva. Klassifikasjons- og kjelefond regnes ikke som skattepliktig formue, så sant avsetningene ikke er større enn det som svarer til de forventede utgiftene.

Særlige regler for selskaper som driver utvinning av undersjøiske petroleumforekomster.

Ved lov av 11. juni 1965 er det gitt særregler for skattlegging av virksomhet ved utvinning av undersjøiske petroleumforekomster i den norske del av kontinentalsokkelen. Som petroleumforekomster regnes forekomster av mineralolje, beslektede hydrokarboner og gasser som finnes i naturlig til-

stand i undergrunnen, og andre stoffer — derunder svovel — som utvinnes i forbindelse med utnyttelsen av petroleumsforekomstene.

De viktigste særregler ved inntekts- og formuesskattleggingen som gjelder petroleumsutvinning omfatter:

- satsene for ordinære avskrivninger,
- reglene om framføring av underskott,
- skattesatsene for inntektsskatt til kommunene.

Riksskattestyret har fastsatt regler for ordinære og ekstraordinære avskrivninger av driftsmidler i næringen. Reglene inneholder en generell del som er av veiledende karakter og som i det vesentligste er i samsvar med de bestemmelser som gjelder i andre næringer. I tillegg er det fastsatt spesielle satser for de ordinære avskrivninger for de viktigste grupper av driftsmidler som brukes i næringen, og disse avskrivningssatser er gjort *bindende* (ikke veiledende). For de fleste driftsmidler er det angitt en minimums- og maksimumssats, og den sats må anvendes som svarer til det antatt virkelige forhold i det enkelte tilfelle. Det kan nevnes at for bore- og «clean-out»-utstyr er satsene 8—10 prosent, mens satsene er 7—9 prosent for de fleste anlegg ved selve oljekilden samt for ilandførings- og lagringsanlegg. Unormal bruk av et driftsmiddel i forhold til hva avskrivningene er basert på, kan berettige til øking eller minsking av den fastsatte sats for det enkelte år. Videre kan satsene revideres hvis senere erfaringer eller forhold gjør det sannsynlig at driftsmidlets levetid vil bli vesentlig kortere eller lengre enn opprinnelig antatt.

Ifølge loven kan Kongen bestemme at adgangen til å kreve fradrag for tidligere års underskott ved virksomhet i denne næringen utvides til å omfatte underskott i inntil de 15 foregående år (vi minner om at den generelle regel går ut på 10 års framføring av underskott), men en slik regel er foreløpig ikke innført. Ellers kan nevnes at underskott ved utvinning av petroleum kan føres til fradrag i eventuell annen inntekt etter de vanlige regler. Som følge av den generelle fradragsrett for avgifter på produksjon og omsetning, er videre de særskilte avgifter som er pålagt denne næringen, fradragsberettiget ved inntektslikningen.

Kommunal inntektsskatt utliknes etter den høyeste av de satser som er tillatt etter skattelovene. De øvrige skatter utliknes etter de satser som gjelder generelt for aksjeselskaper.

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. Regelen går ut på at inntekten skal settes til en bestemt prosent av

husets brutto formuesverdi når minst 85 prosent av selskapets leieinntekt kommer fra aksjonærene. Prosentlikning anvendes også for kommunale boligselskaper, dersom kommunen sammen med leieboeraksjonærene eier minst 85 prosent av aksjekapitalen, eller hvis kommunen alene eier minst 50 prosent av denne kapitalen.

Procentsatsen for beregning av inntekten skal etter loven fastsettes av Riksskattestyret. De vanlige satsene er 2,5 og 3 prosent av brutto formuesverdien av huset med tilhørende grunn. Den inntekten en kommer fram til ved denne beregning, er en nettoinntekt, dvs. at det ikke innrømmes fradrag for driftsutgifter for huset. I tillegg til prosentinntekten kommer mulige andre skattepliktige inntekter, f.eks. bankrenter. Gjeldsrenter og utgifter som ikke er knyttet til driften av selve huset, kommer til fradrag.

Boligselskaper som prosentliknes, er fritatt for fellesskatt til Skattefordelingsfondet. Inntektsskatt til staten blir beregnet etter en særskilt sats som for tiden er 15 prosent. Selskapene betaler formuesskatt til kommunen, men er til gjengjeld fritatt for formuesskatt ved statsskattelikningen.¹

Boligselskaper som ikke oppfyller vilkårene for prosentlikning, blir skattlagt etter de generelle regler som gjelder for aksjeselskaper.

Særlige regler for forsikringsaksjeselskaper.

Forsikringselskaper 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. Livsforsikringsselskapene er f.eks. ved lov pålagt å opprette et forsikringsfond og et sikkerhetsfond. Forsikringsfondet skal minst utgjøre et beløp som tilsvarende forskjellen mellom kapitalverdien av løpende forpliktelser og kapitalverdien av framtidige premier fra forsikringstakerne. Sikringsfondet skal utgjøre 100 000 kr. pluss 2 prosent 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 gjelder en rekke særregler både om ansettelsen av skattegrunnlaget og om skattesatsene. Grunnen er at myndighetene har ønsket å

¹ Aksjonærene (andelseierne) i prosentliknede boligselskaper skattlegges ikke for formuesverdien av aksjen (andelen) eller for eventuelt utbytte av andelen. I de fleste selskaper foreligger det dessuten obligasjonsinnskott (leieboerinnskott) fra andelseierne. Disse innskott er fradragsberettiget gjeld for selskapene, mens de er skattepliktig formue for andelseierne. Eventuell rente på obligasjonsinnskottet er skattepliktig inntekt for andelseierne.

oppmuntre denne organisasjonsform i næringslivet. Ved siden av forbruker-samvirke er det særlig produksjons- og salgssamvirke innen jordbruk, skogbruk og fiske som er gjenstand for særregler. Som samvirkelag i skattelovens forstand anerkjennes:

- forbruksforeninger med fast utsalgssted som selger til foreningens medlemmer,
- innkjøpsforeninger som fordeler forutbestilte varer mellom foreningens medlemmer,
- produksjons- og salgssamvirke i jordbruk, skogbruk og fiske,
- boligbyggelag.¹

Organisasjonene må vanligvis også tilfredsstille andre krav. Fortjenesten må f.eks. ikke bli fordelt etter medlemmenes innskott, men etter deres kjøp eller leveranse. Av andre krav kan nevnes åpen adgang til medlemskap og at medlemstallet og kapitalen må være vekslende.

Det karakteristiske trekk ved skatteleggingen av samvirkeorganisasjonene er at inntekt av virksomhet som følger av transaksjoner med medlemmene, er fritatt for skatt. Det skal derimot betales skatt av virksomhetens formuesinntekt. Ved beregning av formuesinntekten skal denne etter hovedregelen settes til en bestemt prosent av den nettoformue som er anbrakt i den regulære virksomheten. Den skattepliktige inntekten vil dessuten omfatte inntekt av virksomhet som følger av transaksjoner med ikke-medlemmer, samt inntekt av virksomhet som faller utenfor organisasjonens egentlige formål.

Ved statsskattelikningen blir organisasjonene skattlagt etter særskilte satser. For tiden anvendes følgende inntektsskattesatser:

Av de første kr. 10 000:	10	prosent
» » neste » 20 000:	15	»
» » » » 30 000:	25	»
» » » » 50 000:	30	»
» » » » 50 000:	35	»
» det overskytende beløp:	40	»

Organisasjonene er fritatt for formuesskatt både til stat og kommune.

¹ Boligbyggelag er andelslag som har til formål å oppføre boliger for nåværende og framtidige medlemmer. Byggene oppføres på vegne av borettslag. Medlemmene av et boligbyggelag blir andelseiere i det borettslaget som eier bygget hvor de flytter inn. Borettslaget liknes etter særreglene for boligselskaper når vilkårene for slik særskilt likning foreligger (se foregående avsnitt).

2. Sparebanker, gjensidige skadeforsikringsselskaper og andre foreninger.

I tilknytning til sparebankvirksomheten er det opprettet to 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; disse tilskott er fradragsberettiget ved inntektslikningen. Ellers blir sparebankenes inntekter ansatt 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	prosent
» » neste	» 10 000:	12	»
» » »	» 10 000:	18	»
» » »	» 25 000:	24	»
» det overskytende beløp:		26,5	»

Samme satser blir brukt ved skattlegging av gjensidige skadeforsikringsselskaper og institusjoner som ikke har erverv til formål, i den utstrekning de har skattepliktig inntekt. Satsene anvendes videre for alle selskaper og institusjoner som ikke går inn under de øvrige punkter i statsskattevedtaket, dvs. slike selskaper og institusjoner som ikke er omtalt tidligere i dette kapitlet. Denne skattytergruppe er fritatt for formuesskatt til staten, men betaler formuesskatt til kommunene. For sparebanker og gjensidige forsikringsselskaper gjelder en særregel om at den kommunale formuesskatt skal beregnes etter en sats som ikke er høyere enn den sats som vedtas for aksjeselskapers formuesskatt til staten for vedkommende år (for tiden 0,7 prosent).

C. Innbetaling av skattene.

Selskaper og institusjoner kommer ikke inn under den forskottsordningen som ble gjennomført fra 1. januar 1957 for personlige skattytere. I stedet skal selskapene etter hovedregelen betale inn de formues- og inntektsskatter som er fastsatt ved likningen i løpet av de 2 budsjettår som følger etter det inntektsåret som ligger til grunn for likningen. Til og med inntektsåret 1972 forfalt skattene til betaling i fire like store terminer den 15. september og 15. november i året etter inntektsåret og den 15. februar og 15. april i det derpå følgende år. Var skattebeløpet mellom kr. 500 og kr. 1 000, forfalt det til betaling i to like store terminer, nemlig den 15. september i året etter inntektsåret og 15. februar i det følgende år, mens skattebeløp under kr. 500 skulle betales inn i sin helhet den 15. september.

Fra og med 1975 tar myndighetene sikte på at etterskottpliktige skattytere

skal betale hele den utliknede skatten i året etter inntektsåret. Som hovedregel skal da to av de fire terminer betales før likningen er foretatt. Denne forhåndsskatten skal fastsettes med utgangspunkt i den siste likning. Som en overgangsordning ble det for inntektsåret 1973 foretatt en øking av de skattebeløp som skulle forfalle til betaling i året etter inntektsåret, dvs. i 1974. Det ble første vedtatt at en fjerdedel av skatten for inntektsåret 1973 skulle framskyves fra våren 1975 til betaling høsten 1974. Senere vedtak førte til at ytterligere en åttendepart ble framskjøvet til betaling i 1974. Samtidig ble det bestemt at den resterende åttendepart av skatten skal frafalles.

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. Både når det gjelder inntektsansettelsen, skattesatsene og betalingen av skattene, avviker reglene fra det som nyttes ved skattlegging av lønnsinntekt ellers.

Som sjøfolk regnes alle som gjør tjeneste ombord på norske skip, bortsett fra personer som bare tjenestegjør når skipet ligger i land. Arbeidstakere som ikke er ansatt i rederiets tjeneste, faller også utenfor ordningen, eksempelvis i alminnelighet losere, velferdssekretærer og andre. Etter hovedregelen er det ellers et vilkår at tjenesten utføres på skip som måler minst 100 brutto registertonn og at skipet har eget framdriftsmiddel. Fra 100 tonns grensen er det gjort en rekke unntak. Disse går dels ut på at også tjeneste på andre skip kan gi grunnlag for sjømannskatt (eksempelvis alle skip i utenriks fart), og dels at tjeneste på større skip ikke omfattes av ordningen (blant annet tjeneste på fiske- og fangstfartøy). Kravet om eget framdriftsmiddel er fraveket ved at arbeidstakere ombord på norske flyttbare oljeboringsplattformer (borerigger) kommer inn under ordningen med sjømannskatt, selv om plattformer mangler eget framdriftsmaskineri.

Sjømannsskatten skal beregnes særskilt av inntekten for hver enkelt måned og etter hovedregelen bare på grunnlag av hyrer og annen godtgjørelse som sjøfolk får utbetalt eller har krav på av rederiet. I denne inntekten blir *ikke* verdien av kost og losji om bord regnet med og heller ikke eventuelt hyretillegg for egen kost.

Ved beregning av antatt inntekt (nettoinntekten) skal det gjøres fradrag for utgifter som er tillatt etter de alminnelige regler for andre personlige skattytere, bortsett fra slike utgifter som er knyttet til eventuell inntektser-

vervelse i land. For utgifter som er knyttet til tjenesten om bord, blir det (av Finansdepartementet) fastsatt et månedlig standardfradrag. Fradraget er det samme for alle sjøfolk uansett inntekt og er for tiden (trekkåret 1974) kr. 420. Standardfradraget skal dekke samme slags utgifter som for lønnstakere i andre næringer, og dessuten utgifter til å kontakte familien, reiseutgifter mellom forskjellige havner, avgifter til Pensjonstrygden for sjømenn og til Velferdsfondet o.l. Videre gis det fradrag for slike utgifter som ikke knytter seg til inntektservervelsen, som hustrufradrag og enslig forsørgerfradrag, særfradrag på grunn av forsørgelse m.v. 1/10 av disse fradragene blir trukket fra månedsinntekten ved fastsetting av antatt inntekt.

Når det gjelder klasseføringen og bestemmelsene om tildeling av barne-trygd og forsørgerstønad, følges i hovedsak de generelle regler.

I særlig Stortingsvedtak fastsettes årlig de skattefrie fradragene og skattesatsene som nyttes ved beregning av sjømannsskatten. De månedlige kommunale inntektsfradrag utgjør 1/10 av de fradrag som gjelder ved den ordinære kommuneskattlegging, dvs. kr. 400 i skattekasse 1 og kr. 800 i skattekasse 2. Denne tideling av klassefradrag og andre fradrag som er nevnt foran, fører til at sjømenn som er ute mer enn 10 måneder i året, får større fradrag i inntekten enn lønsmottakere i land som har tilsvarende klasseføring og utgifter. Det omvendte blir tilfelle for sjømenn med fartstid under 10 måneder, hvis de ikke kan utnytte fradragene ved inntekt i land. Kommuneskatten blir beregnet etter en sats på 16 prosent og fellesskatten til Skattefordelingsfondet etter en sats på 1 prosent. Satsen for særskatten til utviklingshjelp er 0,5 prosent av skattbar inntekt (nettoinntekt minus kommunalt klassefradrag) dersom den månedlige nettoinntekten er kr. 2 300 eller lavere i klasse 1 og kr. 3 000 eller lavere i klasse 2. Når nettoinntekten er høyere, er satsen 1,3 prosent av skattbar inntekt. Ved beregning av statsskatt gis et skattefritt fradrag på kr. 1 800 i klasse 1 og kr. 2 700 i klasse 2 (dvs. 10 prosent av hva som gjelder for inntekt i land). Av den overskytende del av inntekten gjelder disse satsene:

	Klasse 1	Klasse 2
5 prosent av de første	kr. 1 200	kr. 1 800
15 » » » neste	» 1 500	» 1 200
20 » » » »	» 1 200	» 1 200
25 » » » »	» 1 200	» 1 200
30 » » » »	» 2 500	» 2 500
32 » » » overskytende beløp.		

Sjømenn på skip som seiler i fjernfart, har rett til fradrag i den utregnede skatten. Dette såkalte fjernfarts-fradraget utgjør 3 prosent av sjømannens bruttoinntekt om bord redusert med slike utgifter som ikke er knyttet til inntektservervelsen (det vil si at bruttoinntekten ikke skal reduseres med

standardfradraget). Fradraget skal ikke være lavere enn kr. 50 og ikke høyere enn kr. 100 pr. måned. Fradraget skal belastes Skattefordelingsfondets del av sjømannsskatten. Hvis denne del av skatten er lavere enn fradraget, skal resten gå til fradrag i statsskatten. Skipet blir regnet å seile i fjernfart når det i minst halve året seiler mellom andre havner enn norske, svenske eller danske.

For sjøfolk utgjør forsørgerstønaden kr. 100 pr. måned for hvert stønadsberettiget barn.

Reglene om skattlegging av sjøfolk inneholder ingen særregler om sjømannens formue. For formuen gjelder derfor helt ut de vanlige skattleggingsregler. Inntekt som sjømannen har i land, fastsettes også etter samme regler som gjelder for andre skattepliktige. Utgifter som sjømannen har hatt for inntektservervelsen i land, kommer derfor i sin helhet til fradrag i denne inntekten, således f.eks. minstefradraget. Utgifter som ikke knytter seg til inntektservervelsen, f.eks. hustrufradrag, enslig forsørgerfradrag m.v., kan derimot bare trekkes fra inntekten i land hvis de ikke fullt ut er utnyttet som fradrag i inntekten om bord. Sjømannsskatteloven inneholder dessuten en særregel som går ut på at skatten skal beregnes av den samlede inntekten i land og om bord. En bruker da helt ut de regler som gjelder for skattleggingen i land. Det framkomne skattebeløp fordeles deretter forholdsmessig på inntekten i land og om bord. Det skattebeløp som faller på inntekten om bord, strykes, fordi denne del av skatten er endelig oppgjort i og med trekket av sjømannsskatt (jfr. nedenfor). Skattebeløp som faller på inntekten i land, blir derimot stående som endelig skatt av inntekt i land.

Sjømannsskatten skiller seg vesentlig ut fra de ordinære inntektsskattene ved at den kommer som endelig lønnstrekk i den månedlige hyre. Når det månedlige lønnstrekk er gjort, er en derfor ferdig med skattleggingen av denne inntekten, og det er ikke tale om noen etterlikning, unntatt i tilfelle der det foreligger feil.

All skatt som rederiet eller skipsføreren krever inn, går til Direktoratet for sjømenn. Dette kontoret sender deretter oppgjør til staten og de forskjellige kommunene etter bestemte regler.

2. Svalbardskatten.

Etter «Lov om skatt til Svalbard på formue og inntekt» av 15. juli 1925 er denne delen av riket skilt ut som eget skattleggingsområde. Bakgrunnen er de geografiske forhold og den spesielle folkerettslige stillingen for denne del av riket, idet rettsforholdene på øygruppen er regulert ved internasjonal avtale.

Særreglene om Svalbardskatt omfatter følgende skattytergrupper:

- Personer og selskaper som pr. 1. november året før inntektsåret er hjemmehørende på Svalbard. Personer blir ansett å være 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. Selskaper regnes å være hjemmehørende der hovedstyret har sitt sete.
- Personer og selskaper som har formue i eller inntekt av næringsdrift eller faste eiendommer på Svalbard, selv om de ikke er hjemmehørende der.
- Personer som har arbeidsinntekt på Svalbard, uansett hvor lenge oppholdet varer.

Ved beregning av skatten skilles det mellom skattlegging etter likning og skattlegging ved lønnsfradrag.

Inntekt av og formue i næringsdrift eller faste eiendommer blir fastsatt ved *likning*. Ved inntekts- og formuesansettelsen følges stort sett reglene i de alminnelige skattelover. I de årlige skattevedtak fastsettes særskilte skattesatser. Av formuen skal det etter gjeldende stortingsvedtak svares skatt etter en sats på 0,2 prosent. Formuer under kr. 5 000 er skattefrie. Inntektskatten beregnes etter en sats på 10 prosent, mens inntekter under kr. 3 000 er skattefrie. Skattesatsene er de samme for selskaper og personer, men personlige skattytere får et inntektsfradrag som varierer med antall personer som skattyteren forsørger. Skattytere som ikke har noen å forsørge (skatteklasser 1), får et inntektsfradrag på kr. 3 000. Inntektsfradraget er kr. 4 000 for skattytere som har en person å forsørge, og det øker videre med kr. 1 000 for hver av de øvrige personer den skattepliktige forsørger.

All lønn eller annen godtgjørelse for arbeid på Svalbard i offentlig eller privat tjeneste blir skattlagt ved *lønnsrekke* etter en sats som fastsettes i årlige stortingsvedtak. Den gjeldende skattesatsen er 4 prosent. Ved beregning av trekket kan det ikke gjøres fradrag i inntekten for utgifter som knytter seg til inntektsvervet, men det gis fradrag for forsørgelse. Forsørgerfradraget er det samme som for personer som betaler Svalbardskatt etter likning, bortsett fra at det blir regulert i forhold til den tid av året arbeidet varer.

For selskaper som er hjemmehørende i Norge, trer Svalbardskatten bare i stedet for *statsskatten* i Norge. Formue i og inntekt av virksomhet på Svalbard skal derfor tas med ved den *kommunale* skattlegging i Norge (i selskapets kontorkommune). Personer som er bosatt i Norge er derimot fritatt både for kommune- og statsskatt i Norge — både av arbeidsinntekt som er opptjent på Svalbard, og av inntekt og formue opptjent ved selvstendig næringsvirksomhet på Svalbard.

Tjenestemenn som har stasjon på Jan Mayen betaler skatt etter de regler

som gjelder for personer som oppholder seg på Svalbard. Skattleggingen av lønnsinntekten skjer imidlertid ikke ved lønnstrekk, men ved likning i tjenestemannens bostedskommune i Norge.¹

Kapittel 8. Hvordan skattene blir fordelt mellom kommunene.

1. Fordelingen av skattegrunnlaget.

Når skattyteren har inntekt eller formue i flere kommuner, oppstår problemet om hvordan skattene skal fordeles mellom kommunene. Fordelingen av skattegrunnlaget er basert på følgende hovedprinsipper:

- bostedsprinsippet
- prinsippet om stedbunden skattlegging.

Prinsippet om stedbunden skattlegging nyttes ved inntekt og formue som er knyttet til næringsvirksomhet og/eller 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 på grunnlag av 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 gjør 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.

Når det gjelder de kommunale klassefradrag i inntekt og formue samt sær-

¹ Lov av 30. november 1956 om skattlegging av tjenestemenn på Jan Mayen.

fradragene, er hovedregelen at disse skal gis i skattyterens bostedskommune. Skattyteren kan imidlertid kreve å få fradragene overført til en annen kommune — enten samlet eller hver for seg. Det er derimot ikke adgang til å fordele klassefradragene eller særfradragene på flere kommuner.

Enkelte bedrifter driver virksomhet som ikke er spesielt sterkt knyttet til en bestemt kommune. Typiske eksempler er rederi-, fangst- og bergingselskaper. Slike selskapers inntekt og formue blir fordelt til skattlegging i de kommuner der aksjonærene eller parthaverne bor. Særregler er også innført for andre selskaper, f.eks. sparebanker, elektrisitetsverk og kraftanlegg.

2. Skattefordelingsfondet.

Som følge av at de økonomiske forhold når det gjelder sysselsetting, næringsstruktur, inntektsfordeling m.v. varierer kommunene imellom, vil de ordinære skatteinntekter gi de enkelte kommuner ulike muligheter til å gjennomføre kommunale tiltak. Dette skaper behov for en utjamning av skatteinntektene mellom kommunene. Det såkalte «Skattefordelingsfondet» ble i 1936 opprettet med sikte på en slik inntektsutjamning. I dag blir hele fellesskatten innbetalt til Skattefordelingsfondet, og Stortinget bestemmer hvert år hvor stort beløp av fondets midler som skal brukes til kommunal skatteutjamning. Stortinget kan også bestemme at en del av midlene skal overføres til statskassen.

Stortinget gir hvert år Kommunal- og arbeidsdepartementet myndighet til å fordele det vedtatte skattefordelingsbeløpet på herreds-, by- og fylkeskommunene etter retningslinjer som årlig blir vedtatt av Stortinget. Departementet har siden begynnelsen av 1950-årene fastsatt det samlede tilskottsbeløp for hvert fylke og det beløp som skal nyttes som tilskott til fylkesbudsjettet. Innen hvert fylke fordeler så fylkesutvalget resten av midlene på de enkelte kommunene etter forslag fra fylkesmannen.

Kapittel 9. Den skattemessige behandling av norske skattytere med inntekt og formue i utlandet og utenlandske skattytere med inntekt og formue i Norge.

Skattesystemene i de ulike land er historisk sett blitt utformet på basis av prinsipper som har vært hensiktsmessige for hvert enkelt lands forhold, uten at det har vært lagt avgjørende vekt på å koordinere med andre lands regler. Dette har i blant ført til at samme inntekt eller formue som har tilknytning til flere land, blir skattlagt i mer enn ett land. Ukoordinerte regler kan også ha ført 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 om skattesubjektet eller -objektet bare var blitt skattlagt i ett land. Det kan hevdes at det også foreligger dobbeltskattlegging når det samme skatteobjekt blir pålagt ulike typer av skatter i forskjellige land, når disse ulike skattetyperne ikke vil kunne forekomme ved siden av hverandre i ett land.

Det vanligste tilfelle av dobbeltskattlegging oppstår når skatteplikten i det ene landet er knyttet til kjennetegn ved skattesubjektet, f.eks. bosted, mens den i andre land er knyttet til kjennetegn ved skatteobjektet, f.eks. hvor innekten er ervervet. Andre tilfelle kan oppstå fordi det blir nytted ulike kriterier for å fastslå skattesubjektets skatteplikt, f.eks. bosted i ett land og nasjonalitet i et annet, eller oftere fordi definisjonen av bosetting varierer landene i mellom.

De norske skattelovene er delvis utformet med sikte på å unngå slike konsekvenser. De generelle lovregler gir likevel ikke full garanti. Med hjemmel i lov av 28. juni 1949 har derfor Kongen fått adgang til å inngå avtaler med fremmede stater for å forebygge dobbeltskattlegging og skatteunndragelse. Vi skal først gjennomgå de alminnelige norske lovregler om hvordan skattleggingen av formue og inntekt overfor utlandet er regulert. Dernest skal vi behandle de viktigste prinsipper i de skatteavtaler som er inngått mellom Norge og andre land.

1. De alminnelige lovregler.

Personer som er bosatt her i landet, og skattepliktige selskaper og institusjoner som er hjemmehørende i Norge (jfr. innledningsavsnittet i kapitlene 5 og 6), blir med visse begrensninger også skattlagt for inntekt og formue i utlandet. Begrensningene er avhengig av inntektens og formuens art. For personer har den statsrettslige stilling også en viss betydning. De viktigste reglene går ut på følgende:

— Personer, selskaper og institusjoner 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. Eier en skattyter eller en gruppe på inntil 10 skattytere minimum 95 prosent av aksjekapitalen i et utlandsk selskap, kan Riksskattestyret etter søknad bestemme at den skattepliktige eller gruppen av skattepliktige skal betraktes som eiere av eiendommen i utlandet med de skattefordeler dette innebærer. Ved fastsettelse av formuen blir skattyterens samlede gjeld ført forholdsmessig til fradrag i bruttoformuen i utlandet og i skattyterens

øvrige formue. Gjeldsrenter blir også fordelt til fradrag i inntekt i utlandet og i den øvrige inntekt på grunnlag av forholdet mellom bruttoformuene.

- En norsk statsborger som tar fast bopel i Norge etter å ha vært fast bosatt i utlandet, er ved de to første likninger fritatt for skatt av inntekt i utlandet og for formue som er plassert i utlandet.
- Personer som har hatt lønnet arbeid ved midlertidig opphold i utlandet, blir skattlagt for denne inntekten i Norge, selv om vedkommende har betalt skatt av denne inntekten også i utlandet. Skattyteren vil imidlertid få et fradrag i norsk skatt for den skatten som er betalt i utlandet.

Innekt og formue som norske selskaper og personer har i utlandet, blir slått sammen med eventuelle innenlandske inntekter og formuer og skattlagt etter gjeldende satser. Aksjeutbytte i utenlandske selskaper blir skattlagt både ved stats- og kommuneskattelikningen (mens — som nevnt tidligere — aksjeutbytte i norske selskaper i alminnelighet bare regnes som inntekt ved statsskattelikningen).

Sjøfolk som er bosatt i Norge, blir ikke skattlagt etter den særlige sjømannskatteordningen for inntekt av tjeneste på utenlandske skip — bortsett fra hvis skipet er befraktet av norsk rederi på «bareboat» basis.

Personer som er bosatt i utlandet, og utenlandske selskaper og institusjoner som utøver eller tar del i næringsdrift som drives eller bestyres her i landet, som har formue i eller inntekt av fast eiendom eller løsøre, som har godtgjørelse som direktør eller styremedlem her i landet eller som har motatt gratialer, tantiører o.l. i Norge, er skattepliktige her i landet for slik formue og inntekt. Fra denne hovedregelen er det en del unntak. Utenlandske næringsdrivende som utfører visse transporttjenester er f.eks. fritatt for skatt når tilsvarende norsk næringsdrift er fritatt i det land der de utenlandske næringsdrivende hører hjemme. Selvstendige kunstnere er fritatt for skatt i Norge av inntekt av sin virksomhet her i landet. De blir likevel skattlagt her gjennom avgift på honorarer.

Formue i og inntekt av andre kapitalplasseringer, f.eks. formue i form av obligasjoner og bankinnskott, blir ikke skattlagt i Norge. Aksjeutbytte blir regnet som inntekt av næringsdrift og derfor skattlagt her. Personer som under midlertidig opphold i riket mottar lønn og liknende godtgjørelse for arbeid som utføres her, er skattepliktige i Norge for slike inntekter.

Ved skattlegging i Norge blir inntekt og formue til utenlandske personer og selskaper, bortsett fra enkelte særregler, ansatt etter de ordinære bestemmelser. Ved likningen kan det bare kreves fradrag for gjeld som er stiftet til fremme av virksomheten her i landet, og fradraget kan maksimalt utgjøre 50 prosent av bruttoformuen i distriktet. I inntekten kan det bare gjøres fradrag for renter av den gjeld som er fradragsberettiget ved formueslikningen. Personer som under midlertidig opphold mottar lønn o.l. for arbeid her i

landet, skal bare ha et fradrag på 12 prosent av denne bruttoinntekten for utgifter til inntektservervelsen. Personer som ikke er bosatt her, har ikke rett til klassefradrag.

Utenlandske personer og selskaper med inntekt og/eller formue i Norge blir skattlagt etter de satser som gjelder for innenlandske skattytere. Utenlandske aksjonærer skattlegges imidlertid ikke for formue i aksjer, og betaler inntektsskatt til staten etter en særskilt sats som fastsettes i Stortingets årlige statsskattevedtak (for tiden 25 prosent).

Innenfor den særskilte skatteordningen for sjøfolk gjelder det også en del særregler for utlendinger. Utenlandske sjøfolk om bord på norske skip er skattepliktige til Norge. Sjøfolk bosatt i Danmark, Finland, Island og Sverige skal betale sjømannsskatt vesentlig etter de samme regler som sjøfolk bosatt i Norge. Sjøfolk bosatt utenfor de nordiske land skattlegges også etter de samme reglene, men de får ikke fradrag i inntekten for utgifter som ikke er knyttet til inntektservervelsen, f.eks. enslig forsørgerfradrag m.v. Av skatt som er trukket for denne siste gruppen av sjøfolk, tilfaller 30 prosent Statens Velferdsfond for sjøfolk, mens resten fordeles på kommunene.

2. Skatteavtaler.

De regler som er gjennomgått ovenfor, gjelder bare så lenge de ikke kommer i konflikt med skatteavtaler som Norge har inngått med andre land. Skatteavtalene gir ikke adgang til noen *utvidd* skattlegging i forhold til det som følger av de norske skattelover og Stortingets skattevedtak. Avtalene kan bare føre til en *innskrenkning* i norsk skattleggingsrett. Norge har inngått skatteavtaler med følgende land: Belgia, Brasil, Canada, Ceylon, Danmark, Den Forente Arabiske Republikk, Finland, Frankrike, India, Irland, Island, Israel, Italia, Japan, Malaysia, Nederland, Portugal, Singapore, Spania, Storbritannia med Nord-Irland samt britiske koloniområder, Sveits, Sverige, Thailand, Trinidad og Tobago, Forbundsrepublikken Tyskland, U.S.A. og Østerrike. Det foregår dessuten fortløpende forhandlinger med flere land om nye avtaler og om revisjon av tidligere inngåtte avtaler.

Ut fra ønsket om å begrense de institusjonelle skranker som hindrer friere bevegelser av kapital og arbeidskraft mellom landene, har de internasjonale samarbeidsorganisasjoner interessert seg sterkt for arbeidet med skatteavtalene. 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 «creditsystemet».

Etter fordelingssystemet blir skattefundamentene fordelt mellom

de kontraherende land, slik at hvert land får eneretten til å skattlegge formue og inntekt fra nærmere 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. På den annen side blir inntekt av finansinvesteringer og lønnsinntekt stort sett skattlagt i bostedslandet.

Etter creditsystemet kan bostedslandet i større grad innrette skatteleggingen 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 en skatteavtale i store trekk følger ett av de to hovedmønstre, kan det innen de enkelte avtaler finnes viktige avvik. Dette gjelder særlig behandlingen av aksjeutbytte.

Fordelingssystemet er lagt til grunn i samtlige av de avtaler Norge har inngått med andre land, i enkelte av avtalene likevel bare for Norges vedkommende. I den nye, reviderte skatteavtalen mellom Norge og Sverige anvendes eksempelvis fordelingsystemet for Norges vedkommende og creditsystemet for Sveriges vedkommende.

Kapittel 10. Avgifter på arv og gaver.

Den private arveretten begrunnes i stor utstrekning med ideologiske og følelsesmessige 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 den norske arvelovgivning er disse forhold ivaretatt ved regler om slektens arverett og en begrenset testasjonsrett. Bare hvis avdøde etterlater hverken testament eller slektninger med arverett, får staten hele arven. Etter hvert som synet på slektsbåndet har endret seg, har myndighetene kuttet bort fjernere slektsledd fra arveretten. (Tilsvarende synspunkter ligger til grunn når avgiftssatsenes størrelse varierer med slektskapsforholdet.)

Arveavgift kan en tenke seg beregnet enten av den totale arven eller av de enkelte arvelodder. Teknisk vil en avgift på totalarven kunne gjennom-

føres 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. Når arvelovgivningen skal regulere forholdet mellom hensynet til avdødes ønske om å fordele sitt bo ved testamente, slektingenes eller samfunnets ønske om at formuen skal bli i slekten samt behovet for offentlige inntekter, kan arveavgiften være et nyttig virkemiddel. Disse forhold vil lettest kunne reguleres ved å fastsette avgiften på den enkelte arvelodd. Avgiften kan da graderes etter om den går til testamentsarving eller til nærmere eller fjernere slektinger. Samtidig vil staten komme inn som «medarving» uten at det er nødvendig å trekke skarpe grenser mellom de tilfelle hvor staten skal ha alt og de tilfelle der staten ikke skal ha noe. Når formålet med avgiften er å jevne ut formuesforholdene i samfunnet, ville det være naturlig at avgiften var avhengig av mottakerens økonomiske stilling når arven mottas, men uavhengig av hvem arven kommer fra. Videre vil dette formålet være best tilgodesett hvis avgiften var basert på hva en arving totalt mottar i arv uten hensyn til hvilke og hvor mange kilder arven skrev seg fra. Teknisk sett vil også dette mest hensiktsmessig kunne gjennomføres ved avgift på den enkelte arvelodd. De norske regler om avgift på arv og gaver bygger ikke på klart utformede målsettinger. Hovedinnholdet går ut på progressive avgiftssatser, kombinert med avgiftsdifferensiering etter slektskapsforhold.

De viktigste bestemmelser om den norske arveavgiften finnes i «Lov om avgift på arv og visse gaver» av 19. juni 1964. Avgiften utliknes på den enkelte arvelodd. Avgiftsgrunnlaget er den formue som den enkelte arving mottar fra en og samme person ved gaver etter hvert og ved arv, men er uavhengig av hva vedkommende arving måtte få fra andre personer. Avgiftssatsene som fastsettes hvert år av Stortinget, er progressive med størrelsen av arven/gaven, men er uavhengig av mottakerens formuesforhold. Satsene er lavere for nære slektinger enn for fjernere slektinger og høyest for testamentsarvinger.

Verdigrunnlaget for avgiften er arvemidlenes antatte salgsverdi med fradrag for arvelaterens gjeld og kostnadene ved arveoppgjøret. Selve avgiftsbeløpet er ikke fradragsberettiget. Pantobligasjoner, gjeldsbrev og andre fordringer verdsettes i alminnelighet til pålydende verdi.

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 rettigheten eller inntekten er begrenset til arvingens levetid, vil kapitaliseringen være avhengig av personens alder. Beregningene av avgiftsgrunnlaget foregår etter en skala som er tatt inn i loven,

Bestemmelsene om at gaver skal inngå i beregningsgrunnlaget for arveavgiften er tatt inn i loven for at arvelateren ikke mens han ennå er i live skal disponere formuen slik at arveavgift unngås eller reduseres. Avgiftspliktige gaver omfatter først og fremst gaver til personer som er arveberettiget samt til personer som på den tid gaven gis, er betenkt i giverens testament. 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 derfor gaver f.eks. til utdanningsformål.

Når mindreårige og ungdom mottar arv etter sin forsørger, blir det gitt et særskilt fradrag i avgiftsgrunnlaget for hvert år som mangler på at arvingen er fylt 19 år. Fradraget fastsettes årlig av Stortinget og er for 1974 kr. 5 000. Fradraget kan også gis etter fylte 19 år, når arvingen på grunn av sin utdanning ikke kan forsørge seg selv.

Arv og gave til arvelaterens ektefelle er fritatt for avgiftsplikt. Unntatt for avgiftsplikt er også arv og gave til almen-nyttige formål når mottakeren er en offentlig godkjent stiftelse eller legat med styre i Norge. Etter søknad kan også arv og gave til andre fritas for avgift hvis midlene brukes til almen-nyttige formål.

I Stortingets vedtak om avgiftssatser har de avgiftspliktige siden 1965 vært inndelt i tre grupper:

- a. Barn, fosterbarn og foreldre
- b. Barnebarn og slektninger videre i nedadstigende linje, søsken og søskens barn, samt enkelte andre nære pårørende
- c. Andre

Oppstillingen nedenfor gir en oversikt over de satser som er vedtatt for 1974 for de tre avgiftspliktige gruppene.

	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 inntil da fra samme giver. Skattyteren får fradrag for et beløp som tilsvarer skatten av tidligere gaver beregnet etter de satser som gjaldt på det tidspunkt da disse gavene ble mottatt.

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.

English summary

The purpose of this publication is two-fold; first, to provide a brief but comprehensive survey of the Norwegian system of taxation, secondly, to deal with tax problems of more general and principal character.

The concept of taxes is discussed in Chapter 1. A definition most frequently used, is compulsory payments to general government not accompanied by goods and services directly returned to the payer. However, there exist several borderline cases between taxes and for instance prices of commodities delivered by public enterprises, the operating surplus of fiscal monopolies a.o. Secondly, when defining a tax system it may be useful to include also subsidies and other transfers to private households and entities, because such transfers can be alternatives to tax deductions and exemptions. A third problem of definition is that concerning the date of recording of taxes, e.g. whether to use the time when tax payments actually are received by the authorities («the cash basis») or the time at which the taxable transaction occurred or the income was earned. In the present publication the definitions used mainly are those of the Norwegian national accounts which are based on the new UN System of National Accounts (new SNA).

Regarding the principles of tax classification the Norwegian national accounts is followed as well, though other ways of classification might be more useful for certain analytical purposes.

The historical review of the Norwegian tax system, given in Chapter 2, is illustrated by tables 1—6 (p.p. 23—30). Tables 7—10 (p.p. 31—33) provide an illustration of the present structure of the tax system. In these tables a classification by type of tax as well as an administrative classification have been used.

Chapter 3 points out that the Norwegian tax system contains elements of several tax principles, such as the utility and ability principle and the principle of neutrality. However, it should also be recalled first, that the present system is the result of a long historical development, secondly, that a tax system should always be evaluated in connection with the economic political measures in general.

Chapter 4, which deals with technical and principal problems in the construction of a tax system based on income and wealth, contains a rather detailed discussion concerning the concept of income. Several aspects regarding the scope of the tax duty and the choice of tax unit as well as tax rates are also dealt with.

As to the description of the direct taxes given in the remaining chapters of this volume, reference is made to the booklet «Taxes in Norway», edited in English language by the Royal Ministry of Finance and Customs, Norway.

Bibliografiske opplysninger

Denne listen omfatter de viktigste håndbøker, utredninger og artikler som har vært i bruk under arbeidet med det foreliggende heftet av publikasjonen. I tillegg kommer en rekke forarbeider til skattelovgivningen — f.eks. offentlige innstillinger, Stortingsmeldinger og Stortingsproposisjoner —, departementale rundskriv, rundskriv fra Skattedirektøren og Riksskattestyret samt materiale i Byrådet.

- Blehr, Arvid: Skatteregler og distriktsutbygging. Tidsskriftet «Lov og Rett» nr. 2 1970.
- Bugge, K.L.: Om beskatning av aksjeselskaper. 4. utg. Oslo 1971.
- Bugge, K.L. og Skreierberg, Bjørn: Skattelovene. Bind III. 5.utg. Oslo 1972.
- Johansen, Leif: Offentlig økonomikk. Oslo — Bergen — Tromsø 1967.
- Jæger, Oscar: Finansiell lære. Oslo 1930.
- Musgrave, R.A.: The theory of public finance. New York — Toronto — London 1959.
- Statistisk Sentralbyrå: Nasjonalregnskap 1865—1960. Oslo 1965. (NOS XII 163).
- » » Nasjonalregnskap 1952—1968. Oslo 1970. (NOS A 322).
- » » Økonomisk Utsyn over året 1973. Oslo 1974. (NOS XII 277).
- » » Skattelikning for inntektsåret 1972. Foreløpig oversikt. (SU nr. 6 1974.)
- Thomle, J.E.: Skattelov for landet, 16. kommentarutg. Oslo 1970.
- » Skattelov for byene, 13. kommentarutg. Oslo 1972.
- Tostrup, Axel: Sjømannsbeskatningen. 2. utg. Oslo 1971.
- Tank, Yngvar: Arveavgiftslovgivningen med kommentarer. Oslo 1973/74.

Utkommet i serien SØS

Issued in the series Samfunnsøkonomiske studier (SØS)

- Nr. 1 Det norske skattesystems virkninger på den personlige inntektsfordeling *The Effects of the Norwegian Tax System on the Personal Income Distribution* 1954 Sidetall 103 Pris kr. 3,00.
- 2 Skatt på personleg inntekt og midel *Tax on Personal Income and Capital* 1954 Sidetall 120 Pris kr. 3,00.
- 3 Økonomisk utsyn 1900—1950 *Economic Survey* 1955 Sidetall 217 Pris kr. 4,00.
- 4 Nasjonalregnskap. Teoretiske prinsipper *National Accounts. Theoretical Principles* 1955 Sidetall 123 Pris kr. 3,00.
- 5 Avskrivning og skattlegging *Depreciation and Taxation* 1956 Sidetall 85 Pris kr. 3,00.
- 6 Bedriftsskatter i Danmark, Norge og Sverige *Corporate Taxes in Denmark, Norway and Sweden* 1958 Sidetall 101 Pris kr. 4,00.
- 7 Det norske skattesystemet 1958 *The Norwegian System of Taxation 1958* Sidetall 159 Pris kr. 6,50.
- 8 Produksjonsstruktur, import og sysselsetting *Structure of Production, Imports and Employment* 1959 Sidetall 129 Pris kr. 5,50.
- 9 Kryssløpsanalyse av produksjon og innsats i norske næringer 1954 *Input-Output Analysis of Norwegian Industries* 1960 Sidetall 614 Pris kr. 10,00.
- 10 Dødeligheten og dens årsaker i Norge 1856—1955 *Trend of Mortality and Causes of Death in Norway* 1962 Sidetall 246 Pris kr. 8,50.
- 11 Kriminalitet og sosial bakgrunn *Crimes and Social Background* 1962 Sidetall 194 Pris kr. 7,00.
- 12 Norges økonomi etter krigen *The Norwegian Post-War Economy* 1965 Sidetall 437 Pris kr. 15,00.
- 13 Ekteskap, fødsler og vandringer i Norge 1856—1960 *Marriages, Births and Migrations in Norway* 1965 Sidetall 221 Pris kr. 9,00.
- 14 Foreign Ownership in Norwegian Enterprises *Utenlandske eierinteresser i norske bedrifter* 1965 Sidetall 213 Pris kr. 12,00.
- 15 Progressiviteten i skattesystemet 1960 *Statistical Tax Incidence Investigation* 1966 Sidetall 95 Pris kr. 7,00.
- 16 Langtidslinjer i norsk økonomi 1865—1960 *Trends in Norwegian Economy* 1966 Sidetall 150 Pris kr. 8,00.
- 17 Dødelighet blant spedbarn i Norge 1901—1963 *Infant Mortality in Norway* 1966 Sidetall 74 Pris kr. 7,00
- 18 Storbyutvikling og arbeidsreiser. En undersøkelse av pendling, befolkningsutvikling, næringsliv og urbanisering i Oslo-området *Metropolitan Growth, Commuting and Urbanization in the Oslo Area* 1966 Sidetall 298 Pris kr. 12,00.
- 19 Det norske kreditmarked siden 1900 *The Norwegian Credit Market since 1900* 1967 Sidetall 395 Pris kr. 11,00.
- 20 Det norske skattesystemet 1967 *The Norwegian System of Taxation* 1968 Sidetall 146 Pris kr. 9,00.
- 21 Estimating Production Functions and Technical Change from Micro Data. An Exploratory Study of Individual Establishment Time-Series from Norwegian Mining and Manufacturing 1959—1967 *Estimering av produktfunksjoner og tekniske endringer fra mikro data. Analyser på grunnlag av tidsrekker for individuelle bedrifter fra norsk bergverk og industri* 1971 Sidetall 226 Pris kr. 9,00.
- 22 Forsvarets virkninger på norsk økonomi *The Impact of the Defence on the Norwegian Economy* Sidetall 141 Pris kr. 9,00.
- 23 Prisutvikling og prisatferd i 1960-årene. En presentasjon og analyse av nasjonalregnskapets prisdata 1961—1969. *The Development and Behaviour of Prices in the 1960's. Presentation and Analysis of the Price-Data of the Norwegian National Accounts.* Sidetall 478 Pris kr. 15,00.
- 24 Det norske skattesystemet. Direkte skatter 1974. *The Norwegian System of Taxation. Direct Taxes.* Sidetall 139 Pris kr. 9,00.

- OECD (1970): Main Economic Indicators. OECD, Paris.
- OECD (1970): National Accounts of OECD Countries 1950—1968. OECD, Paris.
- RICHARDSON, Harry W. (1969): Elements of regional economics. Penguin modern economics.
- REGIONALPLANKONTORET FOR VESTERÅLENREGIONEN (1969): Notat vedrørende befolkningsutviklingen i Vesterålenregionen 1969. Sortland.
- SEVALDSON, Per (1968): MODIS II. A Macro-Economic Model for Short-Term Analysis and Planning. Artikler nr. 23. Statistisk Sentralbyrå.
- SHERER, F. M. (1964): The Weapons Acquisition Process. Economic Incentives. Harvard. Boston.
- STATISTISK SENTRALBYRÅ: Skattestatistikk 1967. NOS.
Skattestatistikk 1968. Kommuner og handelsdistrikter. NOS.
Nasjonalregnskap 1865—1960. NOS.
Statistisk Årbok for 1965—1970. NOS.
Nasjonalregnskap 1953—1969. NOS.
Norges økonomi etter krigen. SØS nr. 12.
Varehandelstatistikk 1968. NOS.
- SWEDISH NATIONAL SECURITY POLICY (1970): I alt 5 skrifter utarbeidd av det svenske Försvarsdepartement. Stockholm.
- UDIS, Bernhard (ed) (1970): Adjustments of the U.S. Economy to Reductions in Military Spending. United States Arms Control and Disarmament Agency (ACDA/E—156).
- US ARMS CONTROL AND DISARMAMENT AGENCY (1969): World Military Expenditures 1969. Publication 53. Washington.
- WERIN, Lars (1968): Försvarets samhällsekonomiska kostnader. Vedlegg til den svenske utredningen Ekonomisystem För Försvaret, SOU 1968: 2, Stockholm.
- WOLF jr., Charles (1969): Military-Industrial Complexities. Rand Corp. (P—4177).

