

SAMFUNNSØKONOMISKE STUDIER

7



DET NORSKE
SKATTESYSTEMET
1958

The Norwegian System
of Taxation 1958

STATISTISK SENTRALBYRÅ
OSLO 1958

**DET NORSKE
SKATTESYSTEMET
1958**

SAMFUNNSØKONOMISKE STUDIER NR. 7



**DET NORSKE
SKATTESYSTEMET
1958**

**The Norwegian System
of Taxation 1958**

**STATISTISK SENTRALBYRÅ
CENTRAL BUREAU OF STATISTICS OF NORWAY
OSLO 1958**

PRINTED IN NORWAY
MARIENDALS BOKTRYKKERI A-S
GJØVIK

Forord

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

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

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

Publikasjonen er utarbeidd ved skatteforskningskontoret i Statistisk Sentralbyrå. Personalet ved kontoret har skiftet, mens arbeidet har pågått. Slik publikasjonen nå foreligger, er den resultatet av et samarbeid mellom forskningssjef dr. philos. Odd Aukrust, byråsjef Arne Øien og konsulent Hallvard Borgenvik. Konsulent Borgenvik har skrevet de fleste av kapitlene og har også ellers gjort det meste av arbeidet.

Statistisk Sentralbyrå, Oslo, 21. januar 1958.

Petter Jakob Bjerve

Preface

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

Some of the material collected in Part I, however, deserves more widespread interest. Among other things, it contains figures showing the development of taxes since the turn of the century, as well as a discussion of the principles governing our present system of taxation. An effort has been made to show this system as a result of a long historical development, with ever changing views on government responsibility and principles of taxation.

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

The publication has been prepared by the division of taxation research in the Central Bureau of Statistics. The staff of the division has undergone some changes during the time of composition, and the final edition is a result of a co-operation between Director of Research, Odd Aukrust, Ph. D., Mr. Arne Øien, and Mr. Hallvard Borgenvik. Mr. Borgenvik has been responsible for the composition of the majority of the individual chapters, and has also been the main contributor as regards compilation and preparation of the basic material.

Central Bureau of Statistics, Oslo, January 21, 1958.

Petter Jakob Bjerve

Innhold

	Side
Del I. Innledning og oversikt.	
<i>Kapitel 1. Disposisjon og innhold</i>	13
» 2. <i>Utviklingen i skattesystemet og skattene i dag</i>	17 ✓
1. Historisk oversikt	17
2. En oversikt over skatteinntektene i dag	22
» 3. <i>Skatteprinsipper</i>	29 ✓
1. Skatteprinsipper i skatte- og finanslitteraturen	29
2. Noen grunnprinsipper i det norske skattesystemet	33
Del II. Inntekts- og formuesskattene.	
<i>Kapitel 4. Oversikt over inntekts- og formuesskattene</i>	37
» 5. <i>Skattleggingen av personer</i>	40
A. Om den skattepliktige inntekten	40
1. Begrepet «antatt inntekt»	40
2. Næringsinntekt	41
3. Særregler for næringsinntekt i jordbruk og skogbruk	46
4. Særregler for næringsinntekt i Nord-Norge	48
5. Lønnsinntekt	48
6. Pensjoner, livsforsikring, livrenter og offentlige trygder ...	50
7. Annen inntekt	51
B. Om den skattepliktige formuen	53
1. Realaktiva	53
2. Andre formuesobjekter	54
3. Gjeldsfradrag	55
C. Forsørgerbegrepet og skatteklasseinndelingen	55
D. Skatteberegning ved kommuneskattelikningen	57
1. Den ordinære inntektsskatten	57
2. Formuesskatten	59
3. Den kommunale tilleggsskatten på større inntekter	59
E. Skatteberegning ved statsskattelikningen	59
1. Inntektsskatten	60
2. Formuesskatten	61
3. Alderstrygd- og krigspensjoneringsavgift	62
F. Sammen drag av skatteberegningene	62
G. Innbetaling av skattene	66
1. Skatt av lønnsinntekt	66
2. Forskottsskatt av annen inntekt	69
3. Endelig oppgjør	69
4. Fordelingen av skatten mellom stat, kommune og fond ...	69

	Side
Kapitel 6. Skatleggingen av selskaper og institusjoner	70
A. Innenlandske aksjeselskaper	71
B. Andre selskaper og institusjoner	75
1. Forbruks-, innkjøps- og produsentsamvirke	75
2. Sparebanker	77
3. Gjensidige forsikringsselskaper	78
4. Kommuner	78
C. Innbetaling av skattene	78
» 7. De særlige skatteordninger for sjøfolk og for skattepliktige på Svalbard	78
1. Sjømannsskatten	78
2. Skatt til Svalbard av inntekt og formue	80
» 8. Utenlandske skattytere og innenlandske skattytere med inntekt og formue i utlandet	81
1. De alminnelige lovregler	82
2. Skatteavtaler	84
» 9. Hvordan skattene blir fordelt mellom kommunene	85
1. Fordelingen av skattefundamentene	85
2. Skattefordelingsfondet	86
» 10. Administrasjonen av inntekts- og formuesskattene	87
» 11. Kontroll- og straffetiltak	89
1. Behovet for kontroll- og straffetiltak	89
2. Gjeldende kontrollregler	90
3. Straffetiltak	94

Del III. Avgiftene.

Kapitel 12. Oppbyggingen av avgiftssystemet	96
1. Avgiftstekniske problemer	96
2. Administrasjonen av avgiftssystemet	99
» 13. Tollen	100
» 14. Den alminnelige omsetningsavgiften	105
» 15. Andre avgifter på produksjon og omsetning	107
A. Avgifter over statsbudsjettet	108
1. Avgifter på alkohol	108
2. Avgift på tobakk	111
3. Avgift på sjokolade- og sukkervarer	112
4. Avgifter på andre nytelsesmidler	113
5. Avgift på «visse varer»	113
6. Avgifter på fornøyelsesetablissementer og på pengespill	114
7. Avgift på salg av medisiner	115
8. Avgift på bensin m. v. og elektrisk energi	115
9. Andre avgifter	117
B. Avgifter til offentlige fond m. v.	118
» 16. Avgifter på bruken av driftsmidler og varige konsumgoder	121
A. Avgifter over statsbudsjettet	122
1. Avgift på motorvogn	122
2. Veiavgift på motorvogn	123
B. Avgifter til kommunene	123
1. Eiendomsskatter	123
2. Hundeavgift	126
» 17. Avgifter på bruken av spesielle dokumenter	126

	Side
Kapitel 18. Konesjons- og etableringsavgifter	128
» 19. Avgifter på arv	130
» 20. Avgifter til Prisdirektoratets fond	133

Del IV. Trygdeavgiftene.

Kapitel 21. Trygdeavgiftene som ledd i skattesystemet	137
1. Finansieringsmetoder og fondsopplegg	138
2. Fordelingen av innbetalingene	139
» 22. Trygder hvor avgiften betales av de trygdede selv (eventuelt med tilskott fra det offentlige)	141
» 23. Trygder hvor avgiften betales av de trygdede, arbeidsgiveren og det offentlige	142
1. Syketrygden	142
2. Arbeidsløyetrygden	145
3. Alderstrygden	146
4. Krigspensjonering	147
5. Andre trygder	147
» 24. Trygder hvor avgiften betales av arbeidsgiveren (eventuelt med tilskott fra det offentlige)	149
1. Ulykkestrygden for industriarbeidere	149
2. Ulykkestrygden for sjømenn	150
Sammendrag på engelsk	151
Bibliografiske opplysninger	159

Contents

	Page
Part I. Introduction.	
<i>Chapter 1. Disposition and content</i>	13
» <i>2. The historical development and the present tax system</i>	17
1. Historical review	17
2. Present structure of taxation	22
» <i>3. Principles of taxation</i>	29
1. Principles of taxation in economic literature	29
2. Main principles in the Norwegian tax system	33
Part II. Taxes on Income and Property.	
<i>Chapter 4. Introduction</i>	37
» <i>5. Taxation of individuals</i>	40
A. Taxable income	40
1. The concept of «assessed income»	40
2. Business income	41
3. Farming and forestry profit	46
4. Business income in Northern Norway	48
5. Wages and salaries	48
6. Pensions, life insurance, annuity and benefits under the public insurance schemes	50
7. Other income	51
B. Taxable property	53
1. Real property	53
2. Other property	54
3. Debt deduction	55
C. Dependents and «tax-class» classification	55
D. Municipal tax assessments	57
1. Ordinary income tax	57
2. Ordinary property tax	59
3. Surtax charged on higher income	59
E. Central government tax assessments	59
1. Ordinary income tax	60
2. Ordinary property tax	61
3. Old age and war pension tax	62
F. Summary of the tax assessments	62
G. The paye system	66
1. Taxes on wages and salaries	66
2. Taxes on other income	69
3. Definitive clearing	69
4. Distribution of taxes between central government, munic- ipalities and funds	69

	Page
<i>Chapter 6. Taxation of corporate bodies</i>	70
A. Joint-stock companies	71
B. Other corporate bodies	75
1. Co-operative societies	75
2. Savings banks	77
3. Mutual insurance companies	78
4. Municipalities	78
C. The paye system	78
» 7. <i>Seamen's taxation scheme and the taxation scheme on Svalbard</i>	78
1. Income tax on seamen's income	78
2. Income and property tax to Svalbard	80
» 8. <i>Non-resident taxpayers and residents who receive income arising abroad</i>	81
1. Legislation	82
2. Taxation agreements	84
» 9. <i>Distribution of taxes between municipalities</i>	85
1. Distribution of income and property for tax purpose	85
2. Tax distribution fund	86
» 10. <i>Administration</i>	87
» 11. <i>Control and penalty</i>	89
1. Needs for control and penalty	89
2. Control legislation	90
3. Penalty legislation	94

Part III. Duties.

<i>Chapter 12. The framework of the duty system</i>	96
1. Some technical problems	96
2. Administration	99
» 13. <i>Customs duty</i>	100
» 14. <i>General sales tax</i>	105
» 15. <i>Other excise taxes</i>	107
A. Duties in state budget accounts	108
1. Excise on alcohol	108
2. Excise on tobacco	111
3. Excise on chocolate and confectionery	112
4. Excise on other food and beverage goods	113
5. Sales tax on «certain goods»	113
6. Entertainment tax, lotteries and tax on horse-racing	114
7. Excise on medicine	115
8. Excise on petrol and electric power	115
9. Other excise taxes	117
B. Excise taxes to public funds	118
» 16. <i>Taxes on certain plants, equipment and consumers' goods</i>	121
A. Duties in the state budget accounts	122
1. Taxes on motor vehicles	122
2. Road taxes on motor vehicles	123
B. Duties to municipalities	123
1. Real estate tax	123
2. Dog licenses	126
» 17. <i>Stamp duty on documents</i>	126
» 18. <i>Concession duties and tax on the establishment of new business</i>	128
» 19. <i>Inheritance tax</i>	130
» 20. <i>Price regulation duties collected by the Price Directorate</i>	133

	Page
Part IV. Social Security Premiums.	
<i>Chapter 21. Social security premiums as part of the tax system</i>	137
1. Financing methods and social security funds	138
2. Sources of revenue	139
» 22. Social security schemes with premiums paid by individual members . .	141
» 23. Social security schemes with premiums paid partly by individual mem- bers and partly by employers	142
1. Health insurance	142
2. Unemployment insurance	145
3. Old age pension insurance	146
4. War disablement pensions	147
5. Other insurances	147
» 24. Social security schemes with premium paid by employers	149
1. Accident insurance scheme for industrial workers	149
2. Accident insurance scheme for seamen	150
<i>English summary</i>	151
<i>Bibliographical information</i>	159

Del I. Innledning og oversikt

Kapitel I. Disposisjon og innhold.

Det norske skattesystemet omfatter i dag et meget stort antall forskjellige skatteordninger. De bestemmelser som gjelder for hver enkelt skatt, er dessuten i mange tilfelle nokså omfattende. Det er derfor vanskelig å få oversikt over skattesystemet som helhet ved å lese alle de lover og forordninger som gjelder. Dette gir bakgrunnen for denne publikasjonen. Hensikten er å gi en oversikt over skattesystemet slik det var i slutten av 1957.¹⁾

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

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

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

¹ Endringer som er vedtatt i første halvår 1958, er angitt i noter.

Priser for varer og tjenester som leveres av offentlige bedrifter, kan inneholde et element av skatt. Det gjelder særlig på områder der den offentlige bedrift har et faktisk monopol. Fra et rent formelt synspunkt kan en ikke si at overskottet av f. eks. A/S Vinmonopolet er skatt. Men reelt sett er skatteelementet her tydelig. Det spiller således ingen rolle hverken 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 skille som trekkes i vanlig språkbruk og budsjettpraksis. Som følge av dette er f. eks. vannavgifter, havneavgifter, telefonavgifter og betaling for radio-lisenser ikke behandlet.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Fylkeskommunene.
2. By- og herredskommunene.

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

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

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

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

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

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

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

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

Med skattesubjekt menes det rettssubjekt — person eller institusjon — som er rettslig pliktig til å gi oppgaver til skattemyndighetene, innbetale skattene osv.

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

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

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

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

Kapitel 2. Utviklingen i skattesystemet og skattene i dag.

1. Historisk oversikt.

Det vil alltid bli nokså tilfeldig hvor en starter en historisk oversikt. Vi har nedenfor tatt sikte på å følge utviklingen i de skatteformer vi har i dag. Det er lite tilfredsstillende bare å se på endringene i de nominelle skattebeløp. Fra 1900 foreligger det et konsolidert nasjonalregnskap, som gjør det mulig å se hvordan skattene har utviklet seg i forhold til andre

økonomiske størrelser. Vi har derfor lagt hovedvekten på dette århundre, og nøyer oss med å gi noe bakgrunnstoff fra forrige århundre.

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

I tiden etter 1814 ble de lokale skatter pålagt og innkrevd av embetsmenn og lokale organer under kirke, rettsvesen og den alminnelige siviladministrasjon. Hver enkelt skatt ble stort sett innkrevd for å dekke bestemte formål innen distriktet. Kommunene hadde forholdsvis stor frihet m. h. t. hvilke skatter de ville velge. Vi fikk derfor en rekke skatter som til dels ble utliknet på forskjellig grunnlag. Det viktigste utlikningsgrunnlaget var likevel faste eiendommer. Formannsskapsloven 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 ca. 50 pct. 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 har hele tiden stort sett blitt utliknet på samme grunnlag både til stat og til kommune. Det har vært vedtatt detaljerte lovregler om kommuneskattelikningen, og Stortinget har årlig bestemt at disse reglene også skal gjelde ved statsskattelikningen.

Kommuneskattelovene av 1882 ble grundig revidert i 1911. Revisjonen betydde ikke et radikalt brott med tidligere prinsipper. Det var nærmest slik at tidligere praksis nå ble lovfestet. På et punkt var endringene likevel vesentlige. Inntekt og formue ble tidligere ansatt etter likningsvesenets skjønn. Etter lovendringen skulle skattegrunnlaget fastsettes med utgangspunkt i selvangivelser fra skattyteren. Kommuneskattelovene av 1911 er fortsatt gjeldende. Det er selvsagt foretatt endringer i en lang rekke enkeltparagrafer. Men stort sett er lovene bygd opp etter samme prinsipper i dag

som for 45—50 år siden. De viktigste endringene finner en i reglene om jord- og skogbrukslikningen, avskrivningsreglene, og i reglene om visse utgifter som kan komme til fradrag mer ut fra sosiale hensyn enn ut fra hensynet til «utgifter til inntekts ervervelse».

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

Opprinnelig ble alle skattytere skattlagt etter samme progresjonstabell. Men i begynnelsen av 1920-årene ble enkelte grupper av selskaper og institusjoner skilt ut og skattlagt etter egne satser. Selskapsskattleggingen til staten er regulert ved egen lov av 13. juli 1921. Det var denne loven som innførte begrepet fondsskatt ved skattleggingen av aksjeselskap.

De ordinære kommuneskatter på inntekt og formue har hele tiden vært utliknet etter proporsjonale satser. Men også her er nivået hevet innenfor den rammen skattelovene til enhver tid har trukket. I 1921 ble det innført en progressiv kommunal tilleggsskatt på høyere inntekter. Opprinnelig var det overlatt til den enkelte kommunen å avgjøre om den ville utlikne tilleggsskatt, og i tilfelle kunne den velge mellom alternative skattesatstabeller. Etter siste verdenskrig er tilleggsskatten gjort obligatorisk, og det er innført felles skattesatser for hele landet.

Alderstrygdavgiften ble innført i 1936. Den har hele tiden vært utliknet etter en proporsjonal sats. Krigspensjoneringsavgiften kom i 1946. Begge disse skattene vil bli opphevet når alderstrygden blir omorganisert i 1959.

Tabell 1. Direkte skatter. *Direct taxes.*

Ar Year	Staten. <i>Central government</i>			Kommunene. <i>Municipalities</i>		
	Mill. kr.	I pct. av netto- nasjonal- produktet <i>In per cent of net domestic product</i>	I pct. av de samlede skatte- inntekter <i>In per cent of total tax revenue</i>	Mill. kr.	I pct. av netto- nasjonal- produktet <i>In per cent of net domestic product</i>	I pct. av de samlede skatte- inntekter <i>In per cent of total tax revenue</i>
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	94	2,4	31,6	239	6,1	90,9
1939	226	4,1	38,0	337	6,2	92,1
1950	1 029	7,3	36,8	1 220	8,7	97,0
1955	1 143	5,3	28,0	2 038	9,4	97,6

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

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

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

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

Alkoholavgiftene på brennevin og øl spilte en viss rolle også i forrige århundre. Omkring 1890 fikk staten ca. 20 pct. av skatteinntektene fra slike avgifter. Også stempelavgiftene på verdipapirer ble innkrevd i forrige århundre.

Men den sterke utbyggingen 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 etterat alkoholforbudet ble opphevet. Det var spesielt innføringen av avgifter på «luksusvarer» som preget avgiftspolitikken i mellomkrigstiden. Et karakteristisk eksempel, ved siden av de som er nevnt,

er omsetningsavgiften på «visse varer» fra 1933. Dette er en avgift på gull- og sølvvarer, silke, kosmetika etc. Den viktigste nye skatteordning fra mellomkrigstiden, ved siden av særavgiftene, var den alminnelige omsetningsavgiften som ble innført i 1935. Avgiften utgjorde opprinnelig 1 pct. av omsetningsverdien på hvert omsetningsledd, unntatt ved salg fra produsent til videreforhandler. Den nåværende ordning med avgift på siste ledd i omsetningen kom i 1940.

Etter siste verdenskrig har det ikke vært innført mange nye avgifter. Utbygging og omlegging av avgiftsordninger som allerede var innført tidligere, har vært karakteristisk for etterkrigstiden. Satsene ved beregning av sjokolade-, tobakks-, alkohol- og bensinavgiftene har således vært hevet gjentatte ganger. Den alminnelige omsetningsavgiften er utvidd til å omfatte flere varer, særlig innenfor bygg- og anleggssektoren. En nyordning fra etterkrigstiden er prisreguleringsavgiftene under Prisdirektoratet. Disse avgiftene må sees i sammenheng med at myndighetene har grepet mer aktivt inn i prispolitikken. Disse avgiftene hadde særlig betydning fram til 1951. De viktigste avgiftene har senere blitt avviklet.

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

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

År Year	Toll. Customs duty			Andre indirekte skatter Other indirect taxes		
	Mill. kr.	I pct. av netto- nasjonal- produktet <i>In per cent of net domestic product</i>	I pct. av de samlede skatte- inntekter <i>In per cent of total tax revenue</i>	Mill. kr.	I pct. av netto- nasjonal- produktet <i>In per cent of net domestic product</i>	I pct. av de samlede skatte- inntekter <i>In per cent of total tax revenue</i>
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	2,7	36,1	96	2,5	32,3
1939	162	3,0	27,2	207	3,8	34,8
1950	177	1,3	6,3	1 617	11,5	56,9
1955	343	1,6	8,2	2 631	12,2	63,8

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

Trygdepremiene. I forrige århundre ble de direkte offentlige stønader finansiert over de offentlige budsjetter (fattigforsorgen). I 1894 kom ulykkestrygden for industriarbeidere. Den ble organisert som en selv-

stendig institusjon med egne regnskaper. Utgiftene skulle dekkes ved premieinnbetalinger. Senere har vi fått en rekke selvstendig organiserte trygdeordninger. Før første verdenskrig kom ulykkesforsikringen for fiskere (i 1908), sykeforsikring (i 1909) og ulykkesforsikring for sjømenn (i 1911). I slutten av mellomkrigsperioden og etter siste verdenskrig har trygdesystemet blitt videre utbygd. Vi har fått arbeidsløyetrygden (i 1938), pensjonstrygden for sjømenn (i 1948), pensjonstrygden for statens arbeidere (i 1950) og pensjonstrygden for skogsarbeidere (i 1951). Alderstrygden som ble innført i 1936, har hittil blitt finansiert over de ordinære budsjetter. Fra 1959 vil også den bli organisert som en selvstendig trygdeordning, og utgiftene vil bli dekket ved premieinnbetalinger.

Tabell 3 viser utviklingen i trygdepremiene.

Tabell 3. Trygdepremier. *Social security premiums.*

	1900	1910	1920	1930	1939	1950	1955
Trygdepremier, mill. kr. <i>Social security premiums</i>	2	3	42	39	82	272	530
I pct. av nettonasjonalproduktet. <i>In per cent of net domestic product</i>	0,2	0,2	0,6	1,0	1,5	1,9	2,5

2. En oversikt over skatteinntektene i dag.

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

I 1954 utgjorde de samlede skatter og avgifter 6,2 milliarder kroner. Det betyr at nesten en tredjedel av nettonasjonalproduktet ble overført til offentlige kasser.

Den offentlige forvaltning kan grovt deles i en statlig og en kommunal sektor. Av de samlede skattene disponerer staten vel $\frac{2}{3}$ og kommunene knapt $\frac{1}{3}$, jfr. tabell 4.

Vi skal først komme nærmere inn på statsskattene. Av statens samlede skatteinntekter kommer ca. 23 pct. fra formues- og inntektsskattene, ca. 65 pct. fra avgiftene og ca. 12 pct. fra trygdepremiene. Ser vi bare på de skatter som blir inntektsført over statsbudsjettet, kan det grovt sies at knapt en tredjedel er inntekts- og formuesskatter, vel en tredjedel alminnelig omsetningsavgift og en tredjedel forskjellige former for særavgifter. Særavgifter på fire varegrupper dominerer bildet, nemlig særavgiftene på alkohol, tobakk, sjokolade og bensin. Avgiftene på disse fire varegruppene, tollene, den alminnelige omsetningsavgift og avgiftene til Prisdirektoratets fond innbringer tilsammen ca. 93 pct. av statens samlede inntekter fra avgifter. De resterende 7 pct. kommer fra en rekke små avgiftsordninger. Tabell 5

viser hva hver enkelt av avgiftene til staten, utenom avgiften til Prisdirektoratets fond, innbrakte i 1956. Alle disse avgifter er omtalt nærmere i del III. Tabellen gir et klart bilde av hvor mange avgiftsordninger vi i dag har i Norge som isolert sett har liten finansiell betydning.

Inntekts- og formuesskattene til staten er belyst nærmere i tabell 8. Blant annet ser vi at hele 40 pct. av inntekts- og formuesskattene faller på innenlandske aksjeselskaper, mens 56 pct. faller på personlige skattytere.

Vi går så over til å se på kommuneskattene. Ifølge tabell 4 dominerer her inntekts- og formuesskattene. Av tabell 8 går det fram at den proporsjonale inntektsskatten tar inn 81 pct. av de samlede kommunale inntekts- og formuesskattene. (Alderstrygd- og krigspensjoneringsavgiften er her regnet som en kommunal skatt, fordi denne i 1955/1956 ble krevd opp av kommunene.) Videre går det fram at gruppen personlige skattytere betaler vel 86 pct. av kommunale inntekts- og formuesskatter, mens innenlandske aksjeselskaper betaler vel 12 pct.

Ved siden av inntekts- og formuesskattene, går det fram av tabell 4 at kommunene vesentlig krever inn eiendomsskatter. Størsteparten av eiendomsskattene faller på bykommunene. Herredskommunene og fylkeskommunene kan bare skrive ut en liten matrikkelskatt, som i 1955/56 innbrakte herredskommunene og fylkeskommunene ca. 3 millioner kroner hver. Eiendomsskatten til fylkene er for øvrig den eneste skatt fylkene kan oppkreve direkte fra skattyterne. Ellers skaffer fylkeskommunene seg først og fremst inntekter ved å legge beslag på en del av herredenes skatteinntekter ved den såkalte repartisjonsskatten. I gjennomsnitt kan en regne at omkring en sjettedel av de skattebeløp som landkommunene tar inn, blir ført videre til fylkene.

Tabell 4. Oversikt over skatter og avgifter i kalenderåret 1956.

Mill. kr.

Direct and indirect taxation in 1956.

	I alt Total	Staten + trygde- forvaltn. Central government	Kommuner Municipalities
1. Inntekts- og formuesskatter. <i>Income and property taxes</i>	3 498	1 188	2 310
2. Avgifter på omsetning, produksjon og driftsmidler. <i>Indirect taxes</i>	3 384	3 330	54
a. Toll. <i>Customs duty</i>	363	363	—
b. Alminnelig omsetn.avgift. <i>General sales tax</i> ..	1 515	1 515	—
c. Avgifter på vin, brennevin og øl. <i>Excise taxes on wine, spirits and beer</i>	433	433	—
d. Avgifter på tobakk. <i>Excise taxes on tobacco</i> ..	229	229	—
e. Avgifter på sjokolade og sukkervarer. <i>Excise taxes on chocolate and confectionery</i>	104	104	—
f. Avgifter på bensin. <i>Excise taxes on petrol and other road taxes</i>	241	241	—
g. Avgifter til Prisdirektoratets fond. <i>Taxes to the Price Directorate funds</i>	121	121	—
h. Eiendomsskatter. <i>Real estate taxes</i>	46	—	46
i. Andre. <i>Other taxes</i>	332	324	8
3. Trygdepremier. <i>Social security premiums</i>	615	615	—
I alt. Total	7 497	5 133	2 364
Prosent av nettonasjonalproduktet. <i>In per cent of net domestic product</i>			
1. Inntekts- og formuesskatter. <i>Income and property taxes</i>	14,5	4,9	9,6
2. Avgifter på omsetning, produksjon og driftsmidler. <i>Indirect taxes</i>	14,1	13,9	0,2
a. Toll. <i>Customs duty</i>	1,5	1,5	—
b. Alminnelig omsetn.avgift. <i>General sales tax</i> ..	6,3	6,3	—
c. Avgifter på vin, brennevin og øl. <i>Excise taxes on wine, spirits and beer</i>	1,8	1,8	—
d. Avgifter på tobakk. <i>Excise taxes on tobacco</i> ..	1,0	1,0	—
e. Avgifter på sjokolade og sukkervarer. <i>Excise taxes on chocolate and confectionery</i>	0,4	0,4	—
f. Avgifter på bensin og andre veiavgifter. <i>Excise taxes on petrol and other road taxes</i>	1,0	1,0	—
g. Avgifter til Prisdirektoratets fond. <i>Taxes to the Price Directorate funds</i>	0,5	0,5	—
h. Eiendomsskatter. <i>Real estate taxes</i>	0,2	—	0,2
i. Andre. <i>Other taxes</i>	1,4	1,4	—
3. Trygdepremier. <i>Social security premiums</i>	2,5	2,5	—
I alt. Total	31,1	21,3	9,8

Tabell 5. Avgifter til staten 1956 (ekskl. avgifter til Pris-
direktoratets fond).¹ 1000 kr.

*Indirect taxes to the central government 1956 (taxes to Price
Directorate funds excluded).*

	Statsregnskapet Central government	Offentlige fond Public funds
1. Toll. <i>Customs duty</i>	362 847	
2. Den alminnelige omsetningsavgift. <i>General sales tax</i>	1 514 942	
3. Andre avgifter på innenlandsk produksjon og omsetning. <i>Special excise taxes</i>		
Sprittilvirkningsavgift. <i>Excise on spirit manufacture</i>	17 031	
Omsetningsavgift på drikkebrennevin og sprit til teknisk bruk. <i>Excise on sale of spirits</i>	35 413	
Tilleggsavgift på brennevin og vin. <i>Surtax on spirits and wine</i>	244 218	
Øltilvirkningsavgift. <i>Excise on beer manufacture</i> ...	90 602	
Skjenkningsavgift på øl. <i>Tax on serving of beer</i>	18 401	
Stempelavgift på tobakksvarer. <i>Excise on tobacco</i> .	228 839	
Avg. på sjokolade og sukkervarer. <i>Excise on chocolate and confectionery</i>	103 795	
Avgift på sirup. <i>Excise on treacle</i>	—	
Avgift på spiseis. <i>Excise on ice cream</i>	5 125	
Avg. på alkoholfrie drikkevarer og på innenlandsk fruktvin. <i>Sales tax on carbonated beverage and domestic wine</i>	15 904	
Avgift på visse varer. <i>Sales tax on «certain goods»</i> ...	30 725	
Skatt av inngangspenger. <i>Entertainment tax</i>	17 895	
Totalisatoravgift. <i>Horse-racing tax</i>	3 271	
Overskottet ved Pengelotteriet. <i>Lotteries</i>	21 600	
Apotekeravgift. <i>Sales tax on medicine</i>	3 382	
Veiavgift på bensin. <i>Road tax on petrol</i>	69 097	
Tilleggsavgift på bensin. <i>Surtax on petrol</i>	118 257	
Gummiavgift. <i>Excise on rubber</i>	14 386	
Avgift på forbruk av elektrisk energi. <i>Excise on electric power</i>	22 134	
Fyrstikkavgift. <i>Excise on matches</i>	8 478	
Stempelavgift på spillkort. <i>Excise on playing-cards</i> .	397	
Avgift på Norsk Rikskringkasting. <i>Tax on the Norwegian Broadcasting</i>	200	
Laste- og fyravgifter. <i>Loading and lighthouse dues</i> ..	6 305	
Avgift på kontrahering av skip. <i>Tax on ship contracts</i>	—	
Avgift på motorkjøretøyer og traktorer. <i>Excise on motor vehicles and tractors</i>	30 434	
Avgift ved salg av brukte motorkjøretøyer. <i>Sales tax on second hand motor vehicles</i>	10 980	
Avgift til Skogtiltaksfondet. <i>Excise to the Forest Investment Fund</i>		
Selavgift til Selfondet. <i>Excise to the Seal Fund</i>		41
Avgift for fiskehermetikk. <i>Excise on preserved fish goods</i>		2 124
Avgift på konserver av kjøtt, fisk, grønnsaker, frukt og bær. <i>Excise on preserved meat, pork, vegetables and berries</i>		

Tabell 5 (forts.). Table 5 (cont.).

	Statsregnskapet Central government	Offentlige fond Public funds
Avgift på hermetikk, til fordel for fagskole. <i>Excise on canned goods, for the benefit of vocational school</i>		.
Avgift på skipsfrakter. <i>Tax on ships' freights</i>	27 465	
Import- og eksportreguleringsavg. <i>Fee on import and export licences</i>	5 011	
Utførselsavgift på klippfisk. <i>Export tax on clip-fish</i>		.
Utførselsavgift på medisintran. <i>Export tax on cod-liver oil</i>		113
Utførselsavgift på gate- og kantstein. <i>Export tax on paving stone</i>		0
Avgift til Trafikkavgiftsfondet. <i>Tax to the Traffic-duty Fund</i>		2 255
Utførselsavgift til Laksefondet. <i>Export tax to the Salmon Fund</i>		41
Utførselsavgift på fiskevarer til Havnefondet. <i>Export tax on fish goods to the Seaport Fund</i>		658
Avgift til Norges Eksportfond. <i>Tax to the Norwegian Export Fund</i>		.
Avgift til fondet for byggeteknisk og geoteknisk forskning. <i>Tax on construction</i>		2 242
Avgift til Finnmark skogfond. <i>Excise to forestry fund of Finnmark</i>		68
Avgift til Sokndalsfondet. <i>Tax to «Sokndal Fund»</i>		7
Avgift til Isfondet for Oslofjorden og Skagerak-kysten. <i>Excise to a fund for ice-breaking purpose in the Oslofjord and on the coast of Skagerak</i>		217
Avgift til Det spesielle garantifond for lån i Norges Kommunalbank 1953—54. <i>Tax to the Guarantee Fund of the Municipal Bank</i>		691
Stempelavgift på radiomateriell. <i>Excise on radio material</i>	6 000	
Avgifter til garantifondet for lottfiskere. <i>Tax to the Guarantee Fund of share-fishermen</i>		1 130
4. Avgift på bruken av driftsmidler. <i>Taxes on plants and equipment</i>		
Avgift på motorvogn. <i>Tax on motor vehicles</i>	34 739	
Veilavgift på motorvogner. <i>Road tax on motor vehicles</i>	37 432	
5. Avgiften på bruken av spesielle dokumenter. (Veksler, vekselobligasjoner, forsikringskontrakter, sluttsedler, faste eiendommer, andre dokumenter.) <i>Stamp duty on documents</i>	19 177	
6. Konesesjons- og etableringsavgift. <i>Concession duties and tax on the establishment of new business</i>		
Konesesjonsavgiftsfondet (vannfall, vassdragsregulering og bruk av elektrisk energi). <i>Concession duty funds (duties on electricity plants and on consumption of electric energy)</i>		1 703
Konesesjonsavgift på bergverksdrift. <i>Concession duty on mining</i>		125
Konesesjonsavgift på hvalfangstbedrifter. <i>Concession duty on whaling</i>		104
Avgift til hvalfangstbedrifter, kontrollavgiftsfond. <i>Excise tax on whaling to a control fund</i>		493

Tabell 5 (forts.). *Table 5 (cont.).*

	Statsregnskapet <i>Central government</i>	Offentlige fond <i>Public funds</i>
Avgift til hvalfangstbedrifter, sikringsfond. <i>Excise tax on whaling to a security fund</i>		1 357
Avgift til Viltfondet. <i>Tax to the Hunting Fund</i>		1 387
7. Andre avgifter. ² <i>Other taxes</i>	69 762	
I alt. <i>Total</i>	3 194 244	14 756

¹ Avgifter som i beløpskolonnen er merket (.), er innført etter 1956. ² Offentlige inntekter som i nasjonalregnskapet er regnet som avgifter, men som ikke er omtalt i denne publikasjonen, f. eks. overskott på A/S Vinmonopolet.

Tabell 6. Avgifter til Prisdirektoratets reguleringsfond i budsjett-
året 1955/56. Mill. kr.

Duties to the Price Directorate funds in 1955/56.

	Avgifter <i>Duties</i>	Fondets størrelse pr. 1. juli 1957 <i>Balance July 1, 1957</i>
1. Prisdirektoratets alminnelige prisreguleringsfond. <i>The ordinary price regulation fund</i>	2,8	6,1
2. Prisreguleringsfondet for kolonialvarer. <i>Price regulation fund, grocery</i>	12,2	12,3
3. Prisreguleringsfondet for fisk. <i>Price regulation fund, fish</i>	5,9	53,0
4. Prisreguleringsfondet for sild. <i>Price regulation fund, herring</i>	59,5	122,5
5. Prisreguleringsfondet for stål. <i>Price regulation fund, steel</i>	—	3,2
6. Prisreguleringsfondet for kull. <i>Price regulation fund, coal</i>	4,2	9,0
7. Prisreguleringsfondet for linolje. <i>Price regulation fund, linseed oil</i>	1,9	—
8. Prisreguleringsfondet for fiskeredskap. <i>Price regulation fund, fishing tackle</i>	—	0,7
9. Prisreguleringsfondet for kraftfôr. <i>Price regulation fund, concentrated feed</i>	—	0,5
10. Prisreguleringsfondet for kunstgjødsel. <i>Price regulation fund, fertilizer</i>	5,4	16,9
11. Reguleringsfondet for treforedlingsindustri. <i>Regulation fund, paper manufacturing</i>	—	26,4
12. Rasjonaliseringsfondet for skogbruket. <i>Rationalizing fund, forestry</i>	—	42,0
13. Prisreguleringsfondet for tømmer og kubb. <i>Price regulation fund, timber</i>	41,0	2,6
14. Prisreguleringsfondet for mineraloljeprodukter. <i>Price regulation fund, mineral oil products</i>	67,6	—13,6
I alt. <i>Total</i>	200,5	281,6

Tabell 7. Innbetalte trygdeavgifter i 1956. Mill. kr.
Insurance premiums 1956.

	Trygdedes andel From members	Arbeidsgiverens andel Employer's contributions
Pensjonsordningen for statens arbeidere. <i>Retirement insurance for government workers</i>	19,0	—
Ulykkestrygden for fiskere. <i>Accident insurance for fishermen</i>	1,7	—
Syketrygden (inklusive manntallstrygden for fiskere og syketrygden for sjømenn). <i>Health insurance</i>	279,0	99,0
Arbeidsløsetrygden. <i>Unemployment insurance</i>	26,0	26,0
Pensjonstrygden for sjømenn. <i>Pension insurance for seamen</i>	17,5	19,5
Pensjonstrygden for skogsarbeidere. <i>Pension insurance for forest workers</i>	3,9	6,4
Pensjonsordningen for tjenestemenn ved statsbanene. <i>Pension insurance for State Railway employees</i>	30,8	8,3
Ulykkestrygden for industriarbeidere. <i>Accident insurance for industrial workers</i>	—	62,7
Ulykkestrygden for sjømenn. <i>Accident insurance for seamen</i>	—	14,7
I alt. <i>Total</i>	377,9	236,6

Tabell 8. Inntekts- og formuesskatter 1955/56. 1 000 kr.
Income and property taxes 1955/56.

	I alt Total	Herav utliknet på: <i>Assessed on:</i>		
		Personlige skattytere Persons	Innenlandske aksjeselskaper <i>Domestic joint-stock companies</i>	Andre Other
Statsskatter. <i>Central government tax.</i>				
Formuesskatt. <i>Property tax</i>	97 555	70 623	22 828	4 104
Ordinær inntektsskatt. <i>Ordinary income tax</i>	947 207	557 174	352 695	37 338
Fondsskatt. <i>Tax on undistributed profit</i>	87 776	—	87 776	—
Statens andel av sjømannsskatten. <i>Seamen's tax</i>	12 029	12 029	—	—
Statsskatter i alt. <i>Total</i>	1 144 567	639 826	463 299	41 442
Kommuneskatter. <i>Municipal taxes.</i>				
Formuesskatt. <i>Property tax</i>	87 063	48 039	32 930	6 094
Proporsjonal inntektsskatt. <i>Ordinary income tax</i>	1 774 325	1 554 797	195 047	24 481
Tilleggsskatt på større inntekter. <i>Sur-tax charged on higher incomes</i>	52 773	28 151	19 692	4 930
Alderstrygd- og krigspensjoneringsavgift. <i>Old age- and war pension tax</i> ..	234 124	216 176	16 766	1 182
Kommunenes andel av sjømannsskatten. <i>Seamen's tax</i>	47 326	47 326	—	—
Kommuneskatter i alt. <i>Total</i>	2 195 611	1 894 489	264 435	36 687

Kapitel 3. Skatteprinsipper.

1. Skatteprinsipper i skatte- og finanslitteraturen.

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

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

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

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

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

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

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

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

Adam Smith's første grunnsetning er et eksempel på et prinsipp som er spesielt for skatte- og finanslitteraturen. Som en begrunnelse for at alle bør betale skatt i forhold til sin evne, sier Adam Smith: «Statens utgifter er for den enkelte i en stor stat det samme som forretningsutgiftene er for parthaverne i en stor eiendom, som parthaverne må bidra til i forhold til deres respektive interesser i eiendommen». Adam Smith mente tydeligvis at det

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

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

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

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

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

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

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

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

Etter det nye synet bør en altså endre skattereglene (evt. kombinert med andre politiske tiltak) hvis en derved kan komme i en økonomisk og sosial situasjon som totalt sett er «bedre» enn den en i øyeblikket har.¹⁾ Skattestrukturen er ikke automatisk «riktig» i det øyeblikk de (direkte og indirekte) skattene skattyterne betaler, kan sies å stå i et «rettferdig» forhold til deres inntekt og formue. Hvis en f. eks. ut fra en alminnelig økonomisk-politisk målsetting ønsker å fremme oppbyggingen av en bestemt næringsvei eller landsdel, kan det kanskje bli tale om å understøtte en slik utvikling ved å gi denne bransjen eller landsdelen skattemessige fordeler. Videre hvis en ønsker å endre kårene til en bestemt sosial gruppe, kan dette tilsi at denne gruppen gis særbehandling i skattemessig henseende.

Når utformingen av de enkelte ledd i skattesystemet på denne måten

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

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

oppfattes som virkemidler i den økonomiske politikken, kreves det at bruken av disse virkemidlene koordineres innbyrdes, og at de koordineres med andre økonomisk-politiske virkemidler; f. eks. subsidiepolitikk, penge- og kreditt-politikk, prisregulering, valutaregulering, handelspolitikk og offentlige investeringer. Skattepolitikken må derfor vurderes i sammenheng med den økonomiske politikken for øvrig. Dessuten må en ta hensyn til *alle* virkninger av politikken, ikke bare de umiddelbare og direkte virkninger.

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

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

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

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

stille opp almenngyldige regler for en «rettferdig fordeling» av skattene.

Selv om disse betingelser skulle være oppfylt, vil både nytte- og evneprinsippet ha begrenset verdi som rettesnor for hvordan skattene skal fordeles. Idéen er så upresist utformet at en rekke skattesystemer kan sies å tilfredsstille prinsippene. Disse prinsippene vil følgelig ikke i noe tilfelle kunne gi entydige svar.

2. Noen grunnprinsipper i det norske skattesystemet.

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

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

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

Et grunnleggende prinsipp for skattleggingen i Norge, er at *skattleggingsretten tilligger Stortinget*. Grl. § 75 sier således: «Det tilligger Stortinget at.... pålegge skatter, avgifter, told og andre offentlige byrder,....» At skattleggingsretten er tillagt Stortinget, hindrer ikke at dette ved lov kan delegere sin skattleggingsrett. Skattelovene¹ gir kommunene rett (og plikt) til å pålegge visse skatter. Dette gjelder skatt på fast eiendom, på formue og inntekt. Prisloven² gir Regjeringen rett til å pålegge avgifter for «å fremme en samfunnsmessig forsvarlig prisutvikling og motvirke priser, fortjenester og forretningsvilkår som virker urimelig». (Når det gjelder

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.

nye prisavgifter som må ansees å ha stor betydning for landets økonomi, må saken likevel opp for Stortinget, hvis da ikke Regjeringen finner det betenkelig å vente på Stortingets avgjørelse. Stortinget kan i alle fall oppheve de prisavgiftene som Regjeringen pålegger.) Stortinget utøver altså sin skattleggingsrett dels ved å vedta lover om skattlegging og dels ved å utstede årlige skattevedtak.

Fortsettelsen av sitatet ovenfor fra Grl. § 75 lyder slik: «som dog ikke gjelder lenger end til 1ste Juli i det aar, da neste ordentlige Storting sammentræder, medmindre de av dette uttrykkelig fornyes. . . .» Grunnloven slår altså fast at *skattevedtakene bare kan gjøres gjeldende for en begrenset tid*, og dette kan sies å være det andre grunnprinsipp som vår skattelovgivning bygger på. Hensikten er bl. a. at et storting ikke skal kunne binde senere storting. Regelen om tidsbegrensning tolkes slik at den bare gjelder de skatter som tilfaller statskassen i snever forstand. Skatter til kommuner, til fonds m. v., som utgjør egne rettssubjekter, gjelder uten tidsbegrensning.

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

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

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

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

Som en alminnelig karakteristikk må vi kunne si at *norsk skattlegging i hovedtrekkene bygger på evneprinsippet*. Om inntektsskattene, som jo utgjør en meget vesentlig del av de samlede skatter, heter det eksempelvis i en stortingsproposisjon fra Finansdepartementet (av 1955): «Hensikten med en slik skatt er at de skattepliktige skal få en belastning som svarer til deres økonomiske evne.» I en annen proposisjon fra Finansdepartementet¹) heter det om skattesystemet i sin helhet: «Skatteevneprinsippet har satt et preg på utviklingen av skattesystemet både her i landet og i andre land i de siste halvt hundre år. Det må også i dag tillegges stor vekt ved planlegging av endringer i systemet.»

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

En annen konsekvens av evneprinsippet er at *alle næringer og alle slags yrkesutøvere normalt skattlegges likt*. Nå varierer imidlertid de konkrete forholdene sterkt fra næring til næring og fra yrke til yrke. I noen tilfelle har derfor myndighetene gitt opp å opprettholde en ren formell likhet. Dette gjelder eksempelvis næringsinntekt i skogbruk, som skattlegges etter særlige regler. Myndighetene har likevel søkt å oppnå en faktisk likhet så langt råd er. Men også her gjelder det unntak.

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

Det må endelig nevnes at *rene hensiktsmessighetsbetraktninger spiller en stigende rolle for utformingen av skattesystemet*. Det blir mer og mer erkjent at skattene ikke bare er en inntektskilde for det offentlige, men også et viktig virkemiddel i statens hånd. Skattene har sidevirkninger som myndighetene kan gjøre bruk av for å oppnå bestemte resultater, og det er lett

¹ Ot.prp. nr. 11 (1957) side 13.

å gi eksempler på skatteordninger der andre hensyn enn de rent fiskale har veid med også i noe eldre tid: Tollpolitikken er sterkt preget av proteksjonistiske synspunkter. Alkoholavgiftene blir bl. a. grunnlagt med at de bekjemper alkoholmisbruk. Mange særregler for skattlegging av jordbruket har en klar sosial- eller næringspolitisk betydning, f. eks. regelen om skattefritak for verdistigning ved nybrottsarbeider. Likevel er det nok fra tiden etter krigen at de klareste eksempler kan finnes på at evneprinsippet har måttet vike for hensiktsmessighetsprinsippet. De særregler som i dag gjelder for Nord-Norge ved inntektsskattleggingen, har således ingen annen begrunnelse enn ønsket om å fremme næringslivet i denne landsdelen. Avgiftene til Prisdirektoratet er praktisk talt utelukkende begrunnet i pris- og inntektspolitiske synspunkter. De nye regler om åpningsavskrivninger og tilleggsavskrivninger ved skattlegging av næringsinntekt kan føres tilbake på et ønske om å øke bedriftenes adgang til opplegg av skjulte reserver.

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

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

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

Del II. Inntekts- og formuesskattene.

Kapitel 4. Oversikt over inntekts- og formuesskattene.

I dag har vi følgende inntekts- og formuesskatter:

Kommuneskatter:

- (i) Ordinær inntektsskatt
- (ii) Ordinær formuesskatt
- (iii) Tilleggsskatt på høyere inntekter

Statsskatter:

- (i) Ordinær inntektsskatt
- (ii) Ordinær formuesskatt
- (iii) Fondsskatt
- (iv) Alderstrygdavgift
- (v) Krigspensjoneringsavgift

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

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

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

- (i) Skattelovene for landet og byene av 18. august 1911.
- (ii) Lov av 13. juli 1921 om beskatning til staten av aksjeselskaper og aksjonærer.
- (iii) Lov om utlikning av tilleggsskatt til kommunene på større inntekter (vedtas årlig).
- (iv) Lov av 16. juli 1936 om alderstrygd.
- (v) Lov av 13. desember 1946 om krigspensjonering.
- (vi) Kgl. kunngjøring om formues- og inntektsskatt til staten. (Det årlige stortingsvedtak om statsskattene.)
- (vii) Lov om betaling og innkreving av skatt av 21. november 1952.
- (viii) Lov om skatt til Svalbard på formue og inntekt av 15. juli 1925.
- (ix) Lov om skattlegging av sjøfolk av 21. mars 1946.

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

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

Etter det syn som var gjeldende blant evneteoretikerne, hadde en inntektstaker ingen skatteevne før inntekten nådde over et bestemt nivå. En viss minimumsinntekt burde derfor være skattefri, og denne minimums-

¹ Vi omtaler her bare skattelovens (uttrykte) formål. Hvordan bestemmelsene fungerer i praksis, er det vanskelig å svare på. Videre omtaler vi bare de uttrykte begrunnelser for de forskjellige bestemmelsene. I den politiske debatt vil en ofte påberope seg ideelle motiver for å dekke over rene gruppeinteresser. En virkelig dyptgående analyse av hvorfor skattesystemet er blitt som det er, ligger utenfor rammen av denne publikasjonen.

inntekten burde øke med inntektstakerens forsørgelsesbyrde. Dette er den historiske bakgrunn for at de personlige skattyterne deles inn i skatteklasser etter forsørgelsesbyrde, og at en del av inntekten, avhengig av skatteklassen, er skattefri ved kommuneskattleggingen. Også ved statsskatten var det tidligere slik at en del av inntekten var skattefri. Nå er imidlertid statskatten progressiv, så den «skattenedsettelse» som en viss forsørgelsesbyrde førte med seg, ble derved større for store inntekter enn for små. Dette forholdet utgjør neppe noe motargument overfor den opprinnelige begrunnelsen for inntektsfradraget — nemlig at skatteevnen avhenger av det beløp som ligger over et bestemt minimumsnivå. De opprinnelige synspunktene har imidlertid, som tidligere nevnt, tapt noe av sin kraft. Det blir i dag lagt større vekt på et «inntektsutjamning»-synspunkt. Fra 1952 av har en derfor ved inntektsskatten til staten gitt et fradrag i skatt for forsørgelsesbyrde, i stedet for fradrag i skattepliktig inntekt.

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

Alderstrygdavgiften og krigspensjoneringsavgiften er i noen grad preget av forsikringsmessige synspunkter. Dette forklarer at midlene blir avsatt til spesielle fond, og at det ikke blir gitt klassefradrag ved beregningen av disse skattene.

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

Personer og selskaper i Norge med inntekt og formue i utlandet eller utlendinger med inntekt og formue i Norge kan lett bli skattlagt i flere

land. For å unngå en slik dobbeltskattlegging finnes det spredt i skatte-lovene en rekke unntaksregler som regulerer forholdet overfor utlandet. Vi har valgt å samle omtalen av disse reglene i et eget kapittel og unnlater å omtale unntakene ellers i framstillingen. Likeså tar vi opp i et kapittel for seg de særordninger som gjelder for sjømenn og for skattytere på Svalbard.

Kapitel 5. Skattleggingen av personer.

A. Om den skattepliktige inntekten.

1. Begrepet «*antatt inntekt*».

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

«Til inntekt beregnes — med de følgende fastsatte unntagelser og begrensninger — rente av formue, livrente, føderåd og pensjon, enhver fordel som er vunnet ved eiendom, kapital, arbeide eller virksomhet hva enten det oppebårne er innvunnet gjennom et lengre tidsrom eller er ervervet leilighetsvis eller ved en enkelt anledning, og hva enten det måtte bestå i underhold, klær, husly, brensel, belysning og desslike, eller i annet, som er anvendt i egen eller familiens nytte eller behagelighet eller til utvidelse av næring eller drift eller til formuesforøkelse....»

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

«Fra det antatte bruttobeløp av inntekten dras, foruten renter av skattyterens gjeld, alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse....»

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

De generelle regler som er sitert ovenfor, viser de hovedprinsipper som inntektsansettelsen bygger på. Men særbestemmelser og unntak fra de almin-

nelige hovedregler gjør at inntektsbegrepet ikke i enhver forstand er felles for alle skattytere. Bl. a. vil ansettelsen av inntekten være avhengig av inntektens art (næringsinntekt, lønnsinntekt og annen inntekt). Vi har funnet det hensiktsmessig å følge en inndeling etter inntektens art i den videre framstilling. Utgiftene vil bli omtalt sammen med den inntektsart som de har nærmest tilknytning til.

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

2. Næringsinntekt.

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

Varelagervurdering. Den skattepliktige bruttonæringsinntekten kan defineres som avgiftspliktig omsetning + avgiftsfri omsetning + uttak av varer til eget forbruk (vurdert til markedspris) + verdien av

varebeholdningen pr. 31/12 — innkjøpte varer i året — verdien av varebeholdningen pr. 1/1 — påløpne omsetningsavgifter o. l.

Av definisjonen går det fram at den skattepliktige inntekten i et enkelt år er avhengig av hvordan verdien av varelageret blir vurdert. Lagerendringer kan oppstå enten ved endringer i lagermengden i faste priser, eller endringer i de priser som blir lagt til grunn ved verdsettingen av lageret. Dersom lageret ved slutten av året blir skrevet ned mer enn faktisk svinn, betyr dette at inntekt som er tjent i året, blir overført til et senere år. På den annen side vil vi skattelegge inntekt som er inntjent tidligere, dersom lageret var vurdert lavt også i begynnelsen av året. Regner vi med at lageret vurdert til anskaffelsespris gir uttrykk for den faktiske inntekt, vil det generelt være slik at forskjellen mellom faktisk inntekt og skattepliktig inntekt vil være lik forskjellen mellom verdien av lageret til anskaffelsespris og bokført verdi i slutten av året minus forskjellen mellom verdien av lageret til anskaffelsespris og bokført verdi i begynnelsen av året. Lagervurderingen kan altså føre til at den skattepliktige inntekten kan bli større eller mindre enn den faktiske inntekten. Samme resonnement kan gjennomføres om en betrakter flere år. En trenger bare tenke seg en regnskapsperiode som varer over en årrekke. Samlet skattepliktig inntekt vil her være avhengig av lagermengder og vurderingspriser ved periodens begynnelse og periodens slutt. Lagermengder og vurderingspriser i mellomliggende år har derimot ingen betydning. (Dette kan likevel bli annerledes hvis vurderingsmåten fører til underskott i enkelte år.)

De gjeldende regler om vurdering av varelager flyter. Etter skattelovens ordlyd skal en ta hensyn til enhver endring i verdien av lageret. Slike endringer kan skyldes skader, svinn, ukuranthet etc. eller endringer i det alminnelige prisnivå. Etter ordlyden skulle altså verdiøking på grunn av prisstigning skattelegges. I praksis blir dette likevel ikke gjort. Det er alminnelig godtatt av likningsmyndighetene at varebeholdningen blir oppført til den verdi som er lavest av faktisk kostpris og gjenanskaffelsespris på oppgjørsdagen (minsteverdiprinsippet). I stor utstrekning godtar likningsmyndighetene også sterkere nedskrivning av varelageret. De uklare regler og kontrollvansker har ført til at de næringsdrivende står forholdsvis fritt ved verdsettingen av varelageret.¹⁾

¹⁾ Ved lovendring av 4. juli 1958 er det innført vesentlige endringer i reglene om varelagervurderinger. Bruk av minsteverdiprinsippet er bl. a. fastslått i lovteksten. Videre er det åpnet adgang til en begrenset nedskrivning på kontrakter, og det kan til en viss grad tas hensyn til prisfallrisiko ved verdsettingen av lageret. Selv om de nye reglene formelt stiller bedriftene friere, så kan de i praksis likevel innebære en skjerpning. Det er derfor innført visse overgangsregler som modererer skatteleggingen av inntektsstigning som følger av lovendringen. De nye reglene skal gjøres gjeldende fra inntektsåret 1958.

Avskrivninger. I. SØS nr. 5 «Avskrivning og skattlegging» har en i et eget kapitel omtalt virkninger av skattemessige avskrivninger. Her skal vi derfor bare omtale de konkrete reglene.

Det er anledning til å foreta avskrivninger på alle betydelige driftsmidler. Avskrivningene skal etter skatteloven dekke verdiforringelse på grunn av slitasje og foreldelse. De skal utgiftsføres etter hvert som verdiforringelsen finner sted. Skattyteren kan f. eks. ikke ta hensyn til overskottets størrelse ved fastsettingen av de ordinære avskrivningene, selv om bedriften kunne finne det hensiktsmessig med særlig store avskrivninger når overskottet er høyt.

Brukstiden for et varig driftsmiddel lar seg vanskelig fastslå nøyaktig på forhånd. Størrelsen av de årlige avskrivninger må derfor bli skjønnsmessig. Likningsmyndighetene er ikke bundet av de faktiske avskrivningene i regnskapene, men kan legge sitt eget skjønn til grunn ved likningen. Riksskattestyret har sendt ut regler som skal være veiledende ved vurderingene av avskrivningene. Beregningen av avskrivningene er basert på den historiske anskaffelsesverdien. For det enkelte driftsmiddel regner en med et konstant avskrivningsbeløp pr. år, beregnet etter en fast prosent av avskrivningsgrunnlaget. Riksskattestyret nevner hvilke minimums- og maksimumssatser som det er rimelig å bruke for en rekke driftsmidler. Satsene er sterkt differensiert etter driftsmidlet og produksjonens art. Tabellen nedenfor gir eksempler på en del alminnelige satser.

Bygninger av tre	3— 5 pct.
Bygninger av mur etc.	2— 3 »
Inventar	6— 8 »
Maskiner	5—15 »
Laste- og varebiler	12—20 »
Rutebiler	20—25 »

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

Etter de nye avskrivningsreglene, som ble innført ved lov av 6. juli 1957, kan bedriftene avskrive noe mer enn ordinært i driftsmidlets første leveår. Loven skiller mellom tilleggsavskrivninger og åpningsavskrivninger.

Tilleggsavskrivninger kan med få unntak foretas på alle bygninger og driftsmidler som kommer inn under reglene om ordinære avskrivninger. Unntakene gjelder biler bestemt for transport og alminnelige forretnings-eiendommer. Med alminnelige forretnings-eiendommer menes bygninger som

er bestemt til kontorer, butikker, hoteller og liknende. Avskrivningsbeløpet framkommer ved at de ordinære avskrivninger forhøyes med høyst 50 pct. i de første 5 år etterat driftsmidlet er tatt i bruk. I et enkelt år er likevel tilleggsavskrivningene begrenset til 2 pct. av anskaffelsesverdien. Dette innebærer at 50 pct.-regelen bare kan nyttes på driftsmidler, som ordinært avskrives etter en sats på 4 pct. eller lavere. Tilleggsavskrivningene skal ikke påvirke størrelsen av de årlige ordinære avskrivningene. Driftsmidlet kan derfor nedskrives helt over et færre antall år. En maskin som ordinært avskrives over 10 år, vil med tilleggsavskrivninger bli nedskrevet over 9 år.

Åpningsavskrivninger får bare betydning for større industrielle anlegg. Reglene omfatter anlegg og maskiner som nyttes i vareproduksjonen eller ved reparasjon av skip m. v. I perioden fra og med byggearbeidet er begynt og til og med det femte året etterat anlegget er i drift, kan bedriften samlet kreve fradrag for 25 pct. av den delen av driftsmidlenes samlede kostpris som overstiger 500 000 kr. I et enkelt år er åpningsavskrivningene begrenset til 50 pct. av inntekten i vedkommende år.

Bedrifter i bergverksdrift kan skrive av kapitalkostnadene over den tid en regner det tar før forrådene er uttømt. Men bedriften får ikke fradrag for den verdinedgang som skyldes at gruen etter hvert blir uttømt. For årene 1956 og 1957 er det bestemt at bedrifter i bergverksdrift kan få fradrag for avsetninger til driftsfond. Fradraget er begrenset til 30 pct. av inntekten i vedkommende kommune.

Pensjonsfond. Den skattemessige side av spørsmålet om pensjonsordninger som helt eller delvis er finansiert av bedriften, er regulert ved bestemmelser som kom inn i de alminnelige skattelover i desember 1952 og ved kongelig resolusjon fra samme år. For at bedriften skal kunne kreve fradrag for utgifter til pensjonsordninger for sine ansatte, må pensjonsordningen oppfylle bestemte betingelser. Organiseringen og finansieringen kan tenkes gjennomført på flere måter. Skattereglene godkjenner tre former:

- (i) Forsikring i selskap, som har tillatelse til å drive livsforsikringsvirksomhet her i landet, når forsikringen er tegnet under navn av «Bedriftspensjonsforsikring etter skatteloven».
- (ii) Pensjonsordning gjennom forsikringsteknisk oppbygd pensjonskasse, som er godkjent av Departementet under navn av «Bedriftspensjonskasse etter skatteloven».
- (iii) Pensjonsordning gjennom pensjonsfond som er godkjent av Departementet under navn av «Bedriftspensjonsfond etter skatteloven».

Loven og resolusjonen inneholder regler om hvem som skal ha rett til å komme med i pensjonsordningen. Den skal som regel omfatte alle arbeidere i hovedstilling. Men det er anledning til å ta hensyn til alder, ansiennitet

osv., når dette skjer etter bestemte retningslinjer. Forutsetning for godkjenning er videre at midlene ikke kan brukes av bedriften til andre formål enn pensjonering; de kan f. eks. ikke hefte for bedriftens gjeld. Hvis bedriften innstiller, eller pensjonsordningen av en eller annen grunn oppheves, tilfaller midlene ikke bedriften, men Departementet kan bestemme hvordan midlene skal brukes.

Bedriftspensjonsordningen kan yte livrente til arbeidstakere tidligst fra fylte 67 år for menn og 62 år for kvinner. Ordningen kan omfatte enkepensjon, barnpensjon og uførepensjon. Pensjonsytelsen må ikke overstige de pensjoner som er fastsatt ved Statens Pensjonskasse. Det skal i den forbindelse også tas hensyn til eventuell pensjonsrett som arbeidstakeren har i andre pensjonsordninger.

Loven begrenser retten til utgiftsfradrag ved finansieringen. Fradrag i bedriftens skattepliktige inntekt kan kreves fullt ut for premier som er beregnet til betaling hvert år eller oftere inntil pensjonsalder eller død. Men premiene skal maksimalt bare dekke pensjonsytelser som tilsvarer ytelsene i Statens Pensjonskasse.

Et like stort årlig beløp avsatt til dekning av framtidige premier kan også trekkes fra inntekten. Men loven setter bestemte grenser for hvor mye som i alt skattefritt kan avsettes til et slikt premiefond.

Bedrifter som har valgt å finansiere pensjonsordningen gjennom et bedriftspensjonsfond, kan kreve fradrag for et beløp som svarer til 1 000 kr. for hver arbeidstaker som går inn under fondet. Hvis bedriften har opprettet en annen pensjonsordning for de arbeidstakere som går inn under fondet, skal summen av arbeidsgiverens premieandel og avsetningen til pensjonsfondet ikke overstige 1 000 kr. pr. arbeidstaker.

Karakteristisk for reglene om pensjonsordninger er at ordningene må finansieres etter en på forhånd fastlagt plan. Bedriften har f. eks. ikke adgang til å innbetale premier for flere år i et enkelt år med høyt overskott, selv om den av skattemessige grunner finner det hensiktsmessig.

Andre utgifter. Fra bruttoinntekten kan det kreves fradrag for utbetalte lønninger og andre kostnader som faktisk har gått med ved driften. Driftskostnadene skal trekkes fra uten hensyn til om de i det enkelte tilfelle kan sies å ha vært unødvendige eller kunne vært innspart ved en mer rasjonell driftsmåte. Dette innebærer ikke at likningsmyndighetene uten videre må godta de resultater som framgår av regnskapene. Hittil har vi omtalt fradragsposter som det knytter seg særregler til. Disse reglene trenger ikke stemme overens med de vurderingsprinsipper som vanligvis blir nyttet i bedriften. Men også på andre områder kan likningsmyndighetene fravike regnskapet. I enkelte utgiftsposter kan det skjule seg driftseiergevinst. Som eksempler på slike utgifter kan nevnes representasjons- og reiseutgifter,

bilhold etc. Slike utgifter kan ofte ansees som ikke-fradragsberettigede, fordi de til dels kan dekke bedriftseierens eget forbruk. Etter de nyeste reglene (innført ved lov av 6. juli 1957) får bedriftene fradrag for utgifter til representasjon og bilhold bare når utgiftene etter likningsmyndighetenes skjønn ansees å være tvingende nødvendige. Ofte vil bedriften utbetale beløp til funksjonærer og arbeidere under navn av reise-, representasjon- eller dietgodtgjørelse. Bedriften vil da få fradrag for utgiftene. (Konsekvensene for mottakeren vil framgå av avsnittet om lønnsinntekt.)

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

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

3. Særregler for næringsinntekt i jordbruk og skogbruk.

Ved endringer i skatteloven av 12. desember 1952 ble framgangsmåten ved likningen av gårdsbruk og skogbruk lagt om. Tidligere ble inntekten i disse næringene stort sett fastsatt til en viss prosent av gårdens verdi. Jordbruksprosenten skulle gi uttrykk for den gjennomsnittlige avkastning i vedkommende distrikt. Fra skatteåret 1955/56 har skattyterne vært liknet på grunnlag av individuelle oppgaver over inntekter og utgifter. Jordbruk og skogbruk over en viss størrelse er regnskaps- eller noteringspliktig. Inntekten blir med visse unntak ansatt etter de regler som er omtalt foran.

De viktigste særregler for jordbruket er:

- (i) Verdien av naturalier som nyttes i gårdbrukerens egen husholdning skal vurderes til produsentpris. (Når markedsprisen på grunn av subsidier er lavere enn produsentpris, nyttes særregler.)
- (ii) Som inntekt regnes ikke øking av formuen ved nydyrking av jord eller bidrag til nydyrking eller bureising fra staten, kommunene eller selskap med offentlig støtte. Verdien av det arbeid den skattepliktige legger ned til slike formål er altså ikke skattepliktig inntekt. Ved nydyrking og overflatedyrking skal utgiftene komme til fradrag. Ut-

giftene blir redusert med det beløp som dekkes ved eventuelle nydyrkingsbidrag. Verdien av eget arbeid blir ikke regnet som utgift.

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

De viktigste unntaksreglene ved likning av skogbruk er følgende:

- (i) Ved inntektslikningen blir det ikke tatt hensyn til verdiøkning eller verdinedgang i skogbestanden.
- (ii) Det blir gitt fradrag for utgifter til planting og annet kulturarbeid.
- (iii) Når den skattepliktige har drevet næringen i minst 5 år, skal inntektsgrunnlaget for skattleggingen settes til den gjennomsnittlige nettoinntekten de 5 siste årene. Renter av gjeld kommer til fradrag etter at gjennomsnittsberegningen er foretatt. Skattyteren kan kreve at gjennomsnittslikningen skal påbegynne når næringen har vært drevet i 2 år. Hvis skogen er overtatt ved arv eller ved kjøp fra slektninger i rett opp- eller nedstigende linje, skal gjennomsnittsberegningen først påbegynnes etter 8 år. Skattyteren har imidlertid adgang til å kreve at den skal påbegynnes tidligere.

Omleggingen av skogbrukslikningen førte med seg en del overgangsbestemmelser. Disse bestemmelsene gjør det nødvendig å se på de gamle og de nye likningsprinsipper i sammenheng. Den tidligere prosentlikningen var i hovedsaken basert på tilveksten i skogen. Både inntektsprosenten og verdigrunnlaget ble beregnet ut fra nettoverdien av tilveksten. Etter de nye regler er det den faktiske avvirking som blir lagt til grunn. Dette kan føre til dobbelt skattlegging av skog i overgangstiden, forutsatt at det har vært avvirket mindre enn tilveksten i årene før overgangen. Dette førte til at loven tillater skattefri avvirking i inntektsårene 1954—1963 for følgende kvanta:

- (i) Det kvantum som den skattepliktige sannsynliggjør er blitt skattlagt som inntekt ved kommuneskattelikningen 1941/42—1954/55 uten å være avvirket i tidsrommet 1. januar 1950—31. desember 1953.
- (ii) Det kvantum som ved kommuneskattelikningen for 1954/55 er formuesskattlagt som overskott av hogstmodent virke, under forutsetning av at tilsvarende skattlegging ble foretatt i 1950/51.
- (iii) Loven åpner også adgang til skattefritak hvis den skattepliktige på annen måte godtgjør at skogen pr. 1. januar 1954 har et overskott av hogstmodent virke. Overskott som skal kunne avvirket skattefritt etter denne regel må ikke utgjøre mindre enn 10 pct. av den årlige nyttbare tilvekst som det er regnet med ved likningen 1954/55 og ikke mindre enn 100 kubikkmeter.

4. Særregler for næringsinntekt i Nord-Norge.

I samband med utbyggingsprogrammet for Nord-Norge er det innført en del særbestemmelser om skattleggingen av næringsinntekt i denne landsdelen. Bedrifter i Nord-Norge er ved disse regler stilt i en relativt gunstigere stilling enn bedrifter ellers i landet. Hensikten er å øke tilgangen av kapital til utbygging av næringslivet i Nord-Norge. Bestemmelsene ble innført ved lov av 28. juni 1952 og første gang brukt ved likningen 1952/53. Loven gjelder fylkene Nordland, Troms og Finnmark.

Avskrivninger. Mens overprisavskrivningene på nyinnkjøpte driftsmidler hovedsakelig er opphevet i andre deler av landet, gjelder de fortsatt i Nord-Norge. Videre er det innført særregler om avskrivninger på driftsmidler som er knyttet til en godkjent plan for investering i Nord-Norge. Disse reglene går blant annet ut på at skattyteren for ordinære avskrivninger kan kreve forskottsvis fradrag for inntil 3 år. Dessuten kan overprisavskrivningene påbegynnes før driftsmidlet er tatt i bruk.

Fondsavsetninger. Skattytere som plikter å betale kommuneskatt til et distrikt i Nord-Norge, har adgang til skattefrie avsetninger til fond. Fondet skal brukes til kjøp av driftsmidler som er nødvendig ved driften av næring i Nord-Norge. Reglene har mye felles med de alminnelige reglene om skattefrie fondsavsetninger, men begrensningen er noe annerledes utformet. Avsetningene i det enkelte år må være minimum kr. 5 000 for den enkelte bedrift. På den annen side må ikke de samlede avsetninger i skattedistriktet være så store at de bringer inntekten under gjennomsnittet for de 2 siste årene. Også skattepliktige i andre landsdeler kan med samtykke av Kongen, eller den han gir fullmakt, kreve fradrag for avsetninger til fonds, forutsatt at de avsatte midler skal nyttes til kjøp av driftsmidler til bruk ved næringsdrift i Nord-Norge. I slike tilfelle må avsetningen være minst kr. 2 500.

Kongen skal bestemme når de avsatte midler kan brukes. Ved bruk av fondet må det nye driftsmidlet nedskrives med $\frac{3}{4}$ av det beløp som er tatt fra fondet. Skattyteren får ikke senere fradrag for denne nedskrivningen.

5. Lønnsinntekt.

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

Fritatt for skatteplikt er generelle velferdstiltak fra bedrifter, selv om

disse i en viss forstand kan bety et tilskott til lønnstakerens forbruk. Reise-, diet- og representasjonsgodtgjørelse etc. blir ikke skattlagt hvis lønnstakeren kan sannsynliggjøre at godtgjørelsen faktisk har gått med til formålet. Representasjonsgodtgjørelsen er skattefri bare når den etter likningsmyndighetenes skjønn ansees tvingende nødvendig.

Også fradragene for lønsmottakere blir bestemt ut fra hovedregelen om «utgifter til inntekts ervervelse». Ved ervervelse av lønnsinntekt er det fra 1. januar 1957 innført et minstefradrag. Grunngevingen for dette var ønsket om å forenkle likningen av lønnstakere. Dette er særlig påkrevd etter overgangen til skatt av årets inntekt, fordi det nå er ønskelig å fastsette fradragspostene før inntektservervelsen. Fradagsregelen i landsskatte-loven § 44 (byskatteloven § 38), bokstav g lyder: (Parentesene er tilføyd her):

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

Frdrag etter første ledd skal minst settes til et beløp som svarer til 6 pct. av lønnen. Som lønn regnes også annet vederlag for arbeid i offentlig eller privat tjeneste, herunder honorar, tantième, provisjon, serveringspenger, drikkpenger og lignende, samt verdien av fritt hus og andre naturalytelser. Som lønn skal også regnes livrenter, pensjoner og lignende ytelser når utbetalingen har sammenheng med tidligere tjenesteforhold. Ved beregningen av frdraget skal inntekten rundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 100. Frdraget beregnet etter reglene i dette ledd skal ikke settes lavere enn til kr. 200 og ikke høyere enn til kr. 1000. Frdraget skal regnes å omfatte også utgifter til forsikring og trygd som nevnt i bokstav h nr. 1. (tvungne innskott i vikarkasse og til syke- og ulykkesforsikring og lønnstakerens andel av premier til arbeidsløshetsstrygden) og i denne paragrafs annet ledd, nr. 3 og fjerde ledd annet punktum. (Premie til frvillig syke- og ulykkesforsikring og eventuell andel av foreningskontingent som dekker forsikringspremie.) Ved anvendelsen av reglene i dette ledd kan nødvendige utgifter ved befordring til og fra arbeidsplass og underskudd på godtgjørelse til bestridelse av utgifter ved reiser i tjenesten, jfr. første ledd, fratrekkes særskilt med det beløp hvormed utgiftene eller underskuddet sammenlagt overstiger kr. 300.»¹)

Minstefradraget skal med andre ord dekke utgiftene til bestemte spesifiserte formål. Hvis utgiftene til disse formål overstiger 6 pct.-frdraget, skal de faktiske utgiftene legges til grunn. Frdagsberettigede utgifter til andre formål kommer i tillegg til 6 pct.-frdraget. Av slike utgifter kan nevnes gjeldsrenter og merutgifter ved å bo utenfor hjemmet.

¹ Fra 1959 er minstefradraget hevet til 8 pct., minimum 500 kr. og maksimum 1 500 kr. Utgifter til reiser etc. som minstefradraget skal dekke, er hevet til 400 kr.

6. Pensjoner, livsforsikring, livrenter og offentlige trygder.

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

Reglene om skattlegging av frivillig livsforsikring er gunstigere for skattyteren. Når pålydende av livsforsikringen (kapitalforsikring) blir utbetalt, skattlegges ikke denne som inntekt. Utbetalinger blir likevel skattlagt, hvis forsikringen blir avbrutt og beløpet utbetalt før forsikringstidens utløp. Blir beløpet overført til visse andre forsikringsformer, er utbetalingen også fritatt for skatt i dette tilfelle. Premier til frivillig livsforsikring kan skattepliktige trekke fra inntekten med opp til 500 kr. i skatteklasse 1, opp til 800 kr. i skatteklasse 2 og opp til 900 kr. i høyere skatteklasser.¹⁾

Dagpenger utbetalt ved frivillig syke- og ulykkesforsikring er fritatt for skatt. Premier ved slik forsikring kommer til fradrag med tilsammen 300 kr. pr. år.

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

Premiene til de offentlige trygdeordninger er fradragsberettigede utgifter. Ytelser fra følgende offentlige trygdeordninger er fritatt for skatt:

- (i) Syketrygden
- (ii) Arbeidsløsetrygden
- (iii) Barnetrygden

Alderstrygd- og krigspensjoneringsavgiften blir ikke regnet som trygdepremier, men sidestilt med en alminnelig inntektsskatt. Den kan derfor ikke trekkes fra i inntekten.²⁾ Pensjonsytelsene fra disse trygdeordningene er skattepliktig inntekt.

¹ Fra 1959 kan skattepliktige i skatteklasse 2 trekke fra opp til 1000 kr. i livsforsikringspremier. ² Fra 1959 får arbeidsgiverne fradrag for premietilskottet til alderstrygden.

7. Annen inntekt.

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

Inntekt av husstandens arbeid i hjemmet. Tidligere het det at husstandens håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet skulle tas med som inntekt. I praksis ble denne regelen sjelden fulgt for varer og tjenester til eget forbruk. I 1952 ble derfor loven endret. Etter gjeldende regler skal slik inntekt ikke regnes med ved likningen. I en lovendring av juni 1956 er det slått fast at også fritidsarbeid på eget boligbygg er fritatt for skatt.

Inntekt av varige forbruksgjenstander. Inntekt av egen bolig skal etter loven ansettes til et beløp som det antas å koste å leie tilsvarende hus. I praksis blir inntekten fastsatt til en viss prosent av husets verdi ansatt ved «skattetakst». Den vanlige satsen er 3 pct. Den inntekten en kommer fram til på denne måten, er en nettoinntekt. En får ikke fradrag for vedlikehold eller andre driftsutgifter på huset. Andre varige forbruksgjenstander regnes ikke å gi noen skattepliktig inntekt når de blir brukt av eieren eller hans familie.

Renteinntekter er etter hovedregelen skattepliktig inntekt. For renter av bankinnskott er det innført særregler. Etter disse regler skal skattytere som har krav på skattefritt fradrag, bare skattlegges av den del av rentene som overstiger 200 kr.

Aksjeutbytte. Utbytte av aksjer i innenlandske selskaper er skattefritt ved kommuneskattelikningen. Ved statsskattelikningen skattlegges aksjeutbytte på vanlig måte, når aksjene eies av personlige skattytere. Unntatt fra disse hovedbestemmelsene er utbytte av aksjer i selskaper som ikke er skattepliktig, f. eks. Norges Industribank.

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

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

Som skattepliktig gevinst regnes salgssummen av eiendommen — selgerens anskaffelsespris inklusive kostnader ved overtakelsen — senere påkostninger som ikke er tidligere godkjent som inntektsfradrag — kostnader

i forbindelse med salget. Avskrivninger som det i årenes løp er godkjent fradrag for, skal trekkes fra anskaffelsesprisen. Denne beregningsmåten gjelder hvis selgeren har kjøpt eiendommen til ordinær pris. Hvis han har mottatt den som gave, gjelder det spesielle regler. Gevinst ved salg av tomter regnes alltid som inntekt. Ved salg av andre driftsmidler regnes forskjellen mellom salgssummen og godkjent nedskrevet verdi som skattepliktig inntekt. Assuranse- og ekspropriasjonserstatninger blir behandlet på samme måte som salg. Overstiger erstatningen nedskrevet verdi, blir forskjellen skattlagt. Er salgssummen eller erstatningen mindre enn nedskrevet verdi, kan tapet trekkes fra i inntekten.

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

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

Også gevinster ved salg av tomter kan med visse tilleggsbegrensninger bli fritatt etter disse reglene.

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

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

Lotterigevinst. Gevinst fra Det Norske Penge­lotteri, Den norske stats premielån, Norsk Tippeteselskap og fra utlodninger som faller inn under lov om lotterier av 12. mai 1939, er fritatt for skatt.

Gaver. Mottatte gaver regnes ikke som skattepliktig inntekt. På den andre siden får heller ikke giveren fradrag i inntekten for gavebeløpet.

B. Om den skattepliktige formuen.

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

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

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

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

1. Realaktiva.

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

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

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

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

Varelager skal etter loven ansettes til salgspris uten påregnet handelsgevinst. I praksis blir stort sett de bokførte verdier lagt til grunn.¹⁾ Ved

¹ Ved lovendring av 4. juli 1958 er det fastsatt at beholdninger av råstoffer og varer skal ansettes til den verdi som legges til grunn ved inntektslikningen.

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

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

Ved verdsettingen av andre driftsmidler godkjennes ofte nedskrevet anskaffelsesverdi.

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

2. Andre formuesobjekter.

Reglene om skattleggingen av finansaktiva varierer noe med finansaktivenes art.

Pantobligasjoner, gjeldsbrev, bankinnskott og andre utestående fordringer skal ansettes til pålydende og ikke til salgsverdien. Bankinnskott blir bare skattlagt for den delen som overstiger kr. 5 000.

Aksjer, ihendehaverobligasjoner og liknende verdipapirer skal ansettes etter kursverdien, eller når kursen ikke blir notert, til den antatte salgsverdien. Aksjer er fritatt for kommuneskatt, men skattlegges til staten.

De innbetalte premier ved livsforsikring blir betraktet som sparing. Men for å oppmuntre til denne formen for sparing er det gitt regler som delvis fritar slik formue for skatt. Livsforsikringspoliser er fritatt for skatt, når det samlede pålydende ikke overstiger kr. 15 000 i skatteklasser 1 og kr. 25 000¹) i høyere skatteklasser. (Begrepet skatteklasser er omtalt i et senere avsnitt.) Er forsikringssummen større, skal polisen skattlegges. Verdigrunnlaget er gjenkjøpsverdien multiplisert med forholdet mellom fritatt pålydende og faktisk pålydende beløp.

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

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

¹ Fra 1959 er grensen hevet til 30 000 kr. for skatteklasser 2 og høyere.

3. Gjeldsfradrag.

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

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

C. Forsørgerbegrepet og skatteklasserinndelingen.

Reglene om den personlige skatteplikt og om den skattepliktige inntekten gir bare opplysninger om hvem som er potensielle skattytere. Skattepliktige personer med inntekt eller formue blir ikke i alle tilfelle behandlet som selvstendige skattytere. Formue og inntekt for flere personer kan bli slått sammen og skattlagt under ett. Dette gjelder først og fremst personer som blir regnet som forsørget av en annen skattepliktig person. Etter skatteloven er følgende forsørget:

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

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

Forsørgede med inntekt og formue liknes etter hovedregelen sammen med forsørgeren. Barn kan likevel bli liknet særskilt dersom barnet helt forsørger seg selv av sin inntekt og formue.

Ektefeller liknes under ett for begges samlede formue og inntekt. Men her gjelder det enkelte særregler. Har hustruen inntekt av arbeid utenfor hjemmet, kan hun kreve et særskilt fradrag i denne inntekten, avhengig av familiens størrelse. Ektefeller uten barn kan kreve fradrag for en fjerdedel av hustruens inntekt, maksimum kr. 600. De tilsvarende tall for ektefeller med ett barn er henholdsvis to femtedeler og kr. 1 500, og med 2 eller flere barn en halvdel og kr. 2 000. Har hustruen hatt inntekt forut for ekteskapet og sender inn egen selvangivelse, kan hun under visse betingelser kreve særskilt likning. Betingelsen er at ekteskapet er inngått etter 2. november i året forut for inntektsåret.

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

Foruten forsørgelsesbyrden blir det ved klasseansettelsen også tatt andre hensyn. Når en enslig forsørger på grunn av sitt erverv må holde daglig hushjelp av hensyn til hjemmenværende barn, blir hushjelpen ved klasseansettelsen å regne som forsørget. I stedet for klassefradrag kan forsørgeren i dette tilfelle kreve fradrag i den skattepliktige inntekten. Fradragets størrelse er avhengig av forsørgelsesbyrden, og er det samme som for fellesliknede ektefeller med barn. Slike fradrag får også enslige forsørgere som blir liknet for arbeidsinntekt, selv om de ikke har hushjelp. Dersom noen av de forsørgede personer på grunn av alderdom, langvarig sykdom o. l. kan sies å være til ekstra økonomisk belastning for forsørgeren, kan skattyteren bli satt i en høyere skattekasse. Tilsvarende regler gjelder når den skattepliktige har usedvanlig store utlegg på grunn av egen alderdom, sykdom og annen varig svakhet. Klasseansettelsen vil i slike tilfelle i regelen være avhengig av likningsvesenets skjønn. Det er likevel utformet enkelte regler som knytter klasseansettelsen til konkrete kriterier. Ved invaliditet eller ved svekket syn er klasseansettelsen avhengig av invaliditetsgraden eller synsstyrken; 50 pct. invaliditet medfører f. eks. at skattyteren skal settes i en klasse høyere enn han etter sin forsørgelsesbyrde har krav på. Har skattyteren eller ektefellen fylt 70 år i løpet av inntektsåret, skal skattyteren settes 2 klasser høyere enn han ellers hadde krav på.

D. Skatteberegning ved kommuneskattelikningen.

1. Den ordinære inntektsskatten.

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

Reduksjonstabellene er tatt inn i skattelovene for landet og byene. For tiden kan kommunestyrene velge mellom følgende 7 tabeller:¹⁾

	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	Stigningsbeløp
	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.
Tabell I.....	600	1 000	1 700	2 700	4 000	5 600	7 500	9 700	300
» II.....	700	1 200	2 000	3 100	4 500	6 200	8 200	10 500	300
» III.....	800	1 400	2 300	3 500	5 000	6 800	8 900	11 300	300
» IV.....	900	1 600	2 600	3 900	5 500	7 400	9 600	12 100	300
» V.....	1 000	1 800	2 900	4 300	6 000	8 000	10 300	12 900	300
» VI.....	1 100	2 000	3 200	4 700	6 500	8 600	11 000	13 700	300
» VII.....	1 300	2 300	3 600	5 200	7 100	9 300	11 800	14 600	300

Forskjellen i fradragsbeløpet fra skatteklasse til skatteklasse stiger med et konstant beløp (stigningsbeløpet). Stigningsbeløpet er uavhengig av reduksjonstabellen.

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

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

Herredstyrets vedtak om reduksjonstabell må godkjennes dersom det trengs tillatelse fra departementet til å nytte den skattøre som er valgt i distriktet.

¹ Ved forskottsutskrivningen for 1959 er det skattefrie fradraget i klasse 2 hevet til det dobbelte av fradraget i klasse 1. Stigningsbeløpet er uforandret. Dette innebærer eksempelvis at fradragene etter tabell VII blir 1 300 kr. i klasse 1, 2 600 kr. i klasse 2, 4 200 kr. i klasse 3, 6 100 kr. i klasse 4 osv.

Før skattbar inntekt beregnes, avrundes den antatte inntekten. Etter kommunestyrets valg skal inntekten før skattefritt fradrag avrundes nedover til nærmeste 100 kroner eller til nærmeste 50 kroner.

Heller ikke ved valget av skatteprosent står kommunestyrene fullstendig fritt. De har etter loven valget mellom følgende skatteprosent: 14, 14,5, 15, 15,5, 16, 16,5, 17 og 17,5 prosent. Kommunaldepartementet kan tillate at skatteprosenten settes opp til 18. Det må i tilfelle godtgjøres at likningen er rimelig, og at andre skattefundamenter er forsvarlig utnyttet.

Tabellen nedenfor gir en oversikt over hvilke kombinasjoner av skattøre og reduksjonstabeller som er vanlig brukt. Tabellen gjelder de skattører og reduksjonstabeller som ble brukt ved utskrivningen av forskottsskatt i 1957.

Skattedistriktene gruppert etter reduksjonstabell og inntekts-skattøre ved utskrivningen av forskottsskatt i 1957.

	Reduk-sjons-tabell	Inntektsskattøre										Sum skatte-distrikter
		14 pct.	14,5 pct.	15 pct.	15,5 pct.	16 pct.	16,5 pct.	17 pct.	17,5 pct.	18 pct.	18,5 pct.	
Land-distrikter	I	—	—	1	—	10	9	76	152	166	—	414
	II	—	—	3	6	16	12	38	44	11	—	130
	III	—	—	11	—	17	11	16	5	1	—	61
	IV	1	—	9	3	7	8	4	1	—	—	33
	V	—	—	3	—	7	4	7	2	1	—	24
	VI	—	—	1	1	5	3	1	—	—	—	11
	VII	—	—	2	—	1	3	1	—	—	—	7
		1	—	30	10	63	50	143	204	179	—	680
Byer	I	—	—	—	—	—	—	—	—	1	—	1
	II	—	—	—	—	—	—	—	1	3	—	4
	III	—	—	—	—	1	2	5	3	7	—	18
	IV	—	—	—	—	1	1	1	6	3	—	12
	V	—	—	—	—	2	2	3	3	—	—	10
	VI	1	—	1	—	2	—	6	1	1	—	12
	VII	—	—	1	1	—	3	1	—	1	—	7
		1	—	2	1	6	8	16	14	16	—	64
Riket		2	—	32	11	69	58	159	218	195	—	744

Inntekter som er lavere enn de skattefrie fradragene blir uten videre fritatt for skatt. Men kommunene kan etter loven gå lengre. Minstegrensene skal i tilfelle fastsettes ved at det blir gitt tillegg til klassefradragene etter den vedtatte reduksjonstabell. Tillegget skal være det samme kronebeløp i alle klasser, og må ikke overstige 40 prosent¹⁾ av klassefradraget i skatteklasse 1. Dette tillegget skal avrundes til nærmeste hele 10 kroner. Når den

¹ Fra 1959 er minstegrensen hevet til 50 prosent av klassefradraget i skatteklasse 1.

antatte inntekten overstiger minstegrensen, blir skatten beregnet av hele den skattbare inntekten. Dette prinsipp fører lett til meget høye marginal-skatter for antatte inntekter som ligger like ved minstegrensen. I skatte-loven er det derfor tatt inn regler om at skattebeløpet ikke må settes høyere enn at skattyteren får beholde hele inntekten under minstegrensen ubeskåret.

2. Formuësskatten.

Formuësskatten skal i likhet med inntektsskatten liknes ut etter en fast prosent. Kommunestyret kan innen visse grenser fastsette hvilken skattøre som skal brukes ved utlikningen. Satsen må ikke utgjøre mer enn 4 promille og ikke mindre enn 1 promille. I praksis nytter nesten alle kommunene maksimalsatsen.

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

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

3. Den kommunale tillegsskatten på større inntekter.

Framgangsmåten ved beregningen av den kommunale tillegsskatten blir vedtatt hvert budsjettår i lovs form. Det er således ikke noen permanent lov om kommunal tillegsskatt og heller ikke noe særskilt skattevedtak. Denne skatten må likevel sies å være et fast ledd i vårt system av inntekts- og formuësskatter selv om den skiller seg ut ved måten den formelt blir vedtatt på.

Tillegsskatten blir beregnet etter samme regler over hele landet. Det blir gitt et skattefritt fradrag i inntekten som er lik de skattefrie fradragene etter beste reduksjonstabell (tabell VII) + 20 000 kr. (i skatteklasse 1 er fradraget f. eks. 21 300 kr.).

Ved beregningen nyttes følgende progressive skattetabell:

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

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

Av det overskytende beløp 5 prosent.

E. Skatteberegning ved statsskattelikningen.

Det viktigste innholdet i statsskattevedtaket er reglene om hvordan skattene skal beregnes for den enkelte skattyter når skattegrunnlaget er kjent. Ved utformingen av statsskattevedtaket tar myndighetene sikte på å gradere skattleggingen etter inntekt, formue og forsørgelsesbyrde. Et av hovedformålene med skattevedtakene er således å finne fram til enkle bereg-

ningsregler som gir det ønskede skattebeløp for den enkelte skattyter. Enkelte generelle beregningsprinsipper går tradisjonelt inn i statsskattevedtakene. De inneholder gjerne regler om:

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

1. Inntektsskatten.

De progressive skattesatsene i statsskattevedtaket er angitt i en tabell. I denne tabellen er inntekten delt opp i intervaller. Den delen av inntekten som faller innenfor et slikt intervall, blir skattlagt etter en bestemt prosent. Progresjonen i skattleggingen er oppnådd ved å la skattesatsene stige fra intervall til intervall. Gjeldende skattetabell ser slik ut (skattesatsene ved utskrivning av forskottsskatt i 1957):¹⁾

Av de første kr. 15 000 10 pct. <

» » neste » 7 500 15 » <

» » » » 7 500 25 » <

» » » » 10 000 35 » <

» » » » 30 000 45 » <

Av det overskytende beløp 55 pct.

Skattetabellene blir ofte endret. Slike endringer blir gjennomført enten ved å endre skattesatsene i enkelte intervaller og/eller lengden av intervallene.

Etter gjeldende skattevedtak blir skatten beregnet av antatt inntekt uten fradrag, og skattesatsene er felles for alle skatteklasser. I «bruttoskatten» beregnet på dette grunnlag, blir det gitt et fradrag som er konstant innenfor en skatteklasse. Fradraget i skatteklasse 1 er kr. 400, klasse 2 kr. 800, klasse 3 kr. 1 000, klasse 4 kr. 1 300, klasse 5 kr. 1 700. Forskjellen i fradragsbeløpet fra klasse til klasse stiger videre med 100 kr. Fradraget i klasse 6 er f. eks. lik 1 700 kr. + (1 700 kr. — 1 300 kr.) + 100 kr. = 2 200 kr. og i klasse 7 2 200 kr. + (2 200 kr. — 1 700 kr.) + 100 kr. = 2 800 kr.¹⁾

¹ Ved forskottsutskrivningen 1959 er skattetabellen fastsatt slik:

Av de første kr. 18 000 10 pct.

Av de neste kr. 5 000 30 pct.

» » neste » 7 000 15 »

» » » » 5 000 35 »

» » » » 5 000 20 »

» » » » 2 500 45 »

» » » » 5 000 25 »

Av overskytende beløp 55 »

Fradragsbeløpene er hevet med 100 kr. i klasse 3, 200 kr. i klasse 4, 300 kr. i klasse 5 osv.

18
25
30
75

På grunn av de progressive skattesatsene kan en skattyter med ujamne inntekter over en periode få høyere skatt enn en skattyter med jamne inntekter, selv om samlet inntekt over perioden er den samme. For å motvirke dette forhold har det i skattevedtakene i de senere år vært innført en særregel. Denne særregelen går ut på at skattyteren under visse forutsetninger kan kreve at myndighetene skal ta hensyn til inntekten i de to forutgående år ved beregningen av skatten. Regelen blir brukt når inntekten det siste året overstiger gjennomsnittet for de to forutgående år med mer enn en tredjedel. Denne merinntekten blir da skattlagt på en spesiell måte. En beregner skatten av $\frac{1}{3}$ av merinntekten. For å komme fram til samlet skatt multipliseres skatten av denne tredjedelen med 3 og legges til skatten på gjennomsnittsbeløpet. Ved bruken av denne regelen settes gjennomsnittet til 20 000 kr., når den virkelige gjennomsnittsinntekten har vært lavere. Et regneeksempel vil illustrere framgangsmåten. Vi tenker oss en skattyter i skatteklasse 1 med 29 000 kr. i antatt inntekt. Gjennomsnittet for de to forutgående år var 20 000 kr. Etter de ordinære regler ville statsskatten bli 3 850 kr. Etter særregelen vil skatten bli følgende:

Skatt av 20 000 kroner	kr. 2 250
Skatt av $\frac{1}{3}$ av merinntekten:	
kr. 2 500 $\cdot$ 0,15	kr. 375
» 500 $\cdot$ 0,25	» 125
sum	kr. 500
Skatt av hele merinntekten kr. 500 $\cdot$ 3	kr. 1 500
Samlet bruttoskatt	kr. 3 750
Fradrag i skatt	» 400
Statsskatt etter særregelen	kr. 3 350

Ved den ordinære beregningen blir 6 500 kr. av merinntekten (9 000 kr.) skattlagt etter 25 pct. Ved bruken av særregelen blir bare 1 500 kr. skattlagt etter denne satsen, resten blir skattlagt etter 15 pct. Dette er grunnen til reduksjonen i skatten.

2. Formuesskatten.

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

Den skattbare formuen er lik den antatte formuen — skattefritt fradrag.

De skattefrie fradrag er 15 000 kroner i skatteklasse 1 og 25 000 kroner i klasse 2 og høyere.

Skattesatsene etter siste vedtak er følgende:

Av første kr.	20 000	skattbar formue	2,5	promille
» neste »	30 000	»	»	5,0
» » »	50 000	»	»	7,5
» » »	100 000	»	»	10,0
» » »	100 000	»	»	12,5
» » »	200 000	»	»	15,0
» overskytende beløp			17,5	»

3. Alderstrygd- og krigspensjoneringsavgift.¹⁾

Bestemmelsene om alderstrygdavgiften finner vi i «Lov om alderstrygd» av 16. juli 1936. Avgiften blir beregnet på grunnlag av den antatte inntekten ved statsskattelikningen etter en fast sats. Skattesatsen er for tiden 2,1 pct. Skattens størrelse er uavhengig av forsørgelsesbyrden. Inntekter under 1 200 kroner i byene og 1 000 kroner i bygdene er fritatt for avgift. Avgiften blir ikke liknet ut på personer under 18 og over 69 år.

Ved lov av 13. desember 1946 ble det bestemt at det sammen med alderstrygdavgiften skal utliknes en krigspensjoneringsavgift. Alle som har plikt til å betale alderstrygdavgift, skal også betale krigspensjoneringsavgift etter en sats på 0,1 pct. av den antatte inntekten.

F. Sammendrag av skatteberegningene.

Foran har vi sett hvilke faktorer som må være kjent før en kan beregne skatten. Med en gitt antatt inntekt er skatten avhengig av skattøre og reduksjonstabell i distriktet og skattyterens forsørgelsesbyrde. For å vise framgangsmåten, skal vi gjennomgå et enkelt eksempel. En enslig Oslo-boer (skatteklasse 1) har en antatt inntekt på 50 000 kr. Oslo nytter reduksjonstabell VII og skattøre 16,5.

I. Ordinær kommuneskatt:

Antatt inntekt	kr. 50 000
— Skattefritt fradrag	» 1 300

Skattbar inntekt kr. 48 700

Ordinær kommuneskatt kr. 48 700 · 0,165 kr. 8 035

II. Tilleggsskatt til kommunen:

Antatt inntekt	kr. 50 000
— Skattefritt fradrag	» 21 300

Skattbar inntekt kr. 28 700

¹ Faller bort i 1959, jfr. s. 146.

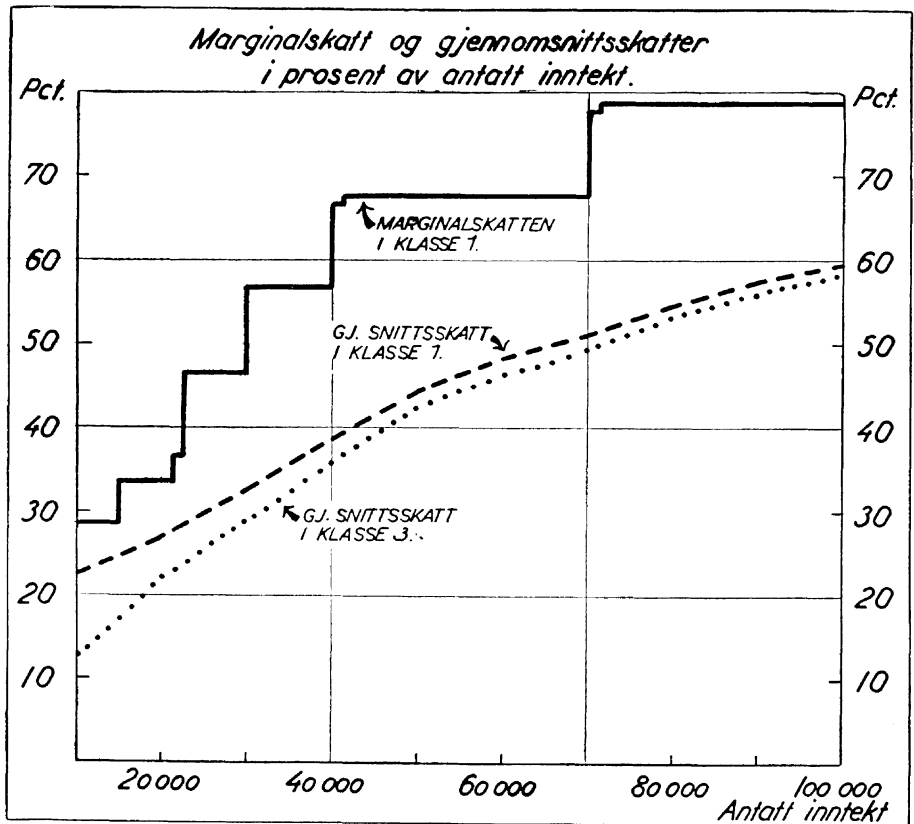
Av de første kr. 20 000: kr. 20 000 · 0,03	kr. 600	
Av de neste kr. 8 700: kr. 8 700 · 0,04	» 348	kr. 948
III. Alderstrygd- og krigspensjoneringsavg.:		
kr. 50 000 · 0,022	» 1 100	
IV. Statsskatt:		
Av de første	kr. 15 000	
» 15 000 · 0,10 =	kr. 1 500	
» » neste	» 7 500	
» 7 500 · 0,15 =	» 1 125	
» » »	» 7 500	
» 7 500 · 0,25 =	» 1 875	
» » »	» 10 000	
» 10 000 · 0,35 =	» 3 500	
» » siste	» 10 000	
» 10 000 · 0,45 =	» 4 500	
Sum	kr. 12 500	
Fradrag i skatt	» 400	» 12 100
Samlet skatt: I + II + III + IV	kr. 22 183	

På side 64 har vi tatt inn en grafisk framstilling som viser hvordan skatten er avhengig av inntektens høyde for skattekasse 1 og skattekasse 3, når vi går ut fra samme forutsetninger som ved regneeksempelet. De to nederste kurvene viser samlet skatt i prosent av antatt inntekt. Gjennomsnittsskatteprosenten synker med stigende forsørgelsesbyrde. Men forskjellen mellom skatteklassene blir relativt mindre jo høyere en kommer opp i inntekt. Den øvre kurven gir den marginale skatteprosenten for klasse 1. Den marginale skatteprosenten for klasse 3 faller så nær sammen med den for klasse 1, at det er upraktisk å tegne inn denne kurven.

Marginalskatten er nemlig stort sett uavhengig av skatteklassene. (Men innen visse inntektsintervaller blir det likevel forskjell.) Fradragene i skatt ved statsskattelikningen fører til at høyere skatteklasser må ha større inntekt for å få statsskatt. Inntektsgrensene for statsskatt er følgende:

Skattekasse 1	kr. 4 000
» 2	» 8 000
» 3	» 10 000
» 4	» 13 000
» 5	» 16 300
» 6	» 19 600

For inntekter under disse grensene vil marginals-katten være lik skattøre ved kommuneskattelikningen + 2,2 pct. (alderstrygd- og krigspensjonerings-



avgiften). Statsskattesatsene slår ikke ut før inntekten kommer over grensen.

Liknende forhold vil en få ved tilleggsskatten til kommunen. På grunn av de skattefrie fradrag i inntekten vil tilleggsskatten slå ut på forskjellig inntektsnivå i de ulike skatteklasser.

I statsskattevedtaket er det tatt inn en begrensningsregel som forutsetter at en ser på alle skattene i sammenheng. I statsskattevedtaket heter det:

«Dersom den samlede skatt til stat og kommune av inntekt og formue, herunder alderstrygd- og krigspensjoneringsavgift, etter endelig likning for noen skattepliktig på noe trinn av den antatte inntekt ved statsskatte-likningen overstiger 80 pct. av inntekten, blir etter søknad den iliknede statsskatt å nedsette, i tilfelle å frafalle, i den utstrekning den overstiger nevnte grense. Ved beregningen blir inntektsskatten til kommunen, alders-trygd- og krigspensjoneringsavgift samt formuesskatt å fordele forholds-messig på hele den antatte inntekt. Dersom den samlede skatt etterat den iliknede statsskatt er frafalt — fremdeles overstiger 80 pct. av inntekten, blir også den iliknede formuesskatt til staten å nedsette i den utstrekning

den leder til at den samlede skatt overstiger nevnte grense. Formuesskatten kan dog ikke nedsettes med mer enn 50 pct. av det utliknede beløp.»

Det vil framgå av sitatet at begrensningsregelen bygger på en kombinasjon av marginalskatteprosent og gjennomsnittsskatteprosent. Det er summen av den marginale inntektsskatteprosenten etter statsskattevedtaket og gjennomsnittsprosenten av de øvrige skatter som ikke skal overstige 80 pct. Vi går tilbake til vårt tidligere eksempel for å illustrere tankegangen. Vi forutsetter at skattyteren ved siden av 50 000 kroner i inntekt også har 600 000 kroner i antatt formue.

	Kr.
Formuesskatt kommune: (600 000 kr. — 5 000 kr.)	0,004 2 380
Formuesskatt stat: (progressive satser)	7 312
Ordinær inntektsskatt kommune	8 035
Tilleggsskatt kommune	948
Alderstrygd- og krigspensjoneringsavgift	1 100
Sum	<u>19 775</u>
Summen i pct. av antatt inntekt	39,55 pct.
Marginal inntektsskatt til staten	<u>45,00 »</u>
Sum	<u>84,55 pct.</u>

Begrensningsregelen kommer altså til anvendelse. Statsskattesatsen må reduseres fra 45 pct. til (80 pct. — 39,55 pct.) = 40,45 pct.

Inntektsskatten til staten vil etter det bli:

Av de første kr. 15 000	kr. 1 500
» » neste » 7 500	» 1 125
» » » » 7 500	» 1 875
» » » » 10 000	» 3 500
» » siste » 10 000	» 4 045
Sum	<u>kr. 12 045</u>
Fradrag i skatt	<u>» 400</u>
Inntektsskatt til staten	kr. 11 645
Andre skatter	<u>» 19 775</u>
Skatt i alt	<u>kr. 31 420</u>

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

G. Innbetaling av skattene.

Hele betalingsordningen for formues- og inntektsskattene ble revidert fra 1. januar 1957. Den omleggingen som ble gjennomført, var særlig radikal for personlige skattytere.

Etter det tidligere system skulle de utliknede skattene innbetales etter-skottsvis i løpet av budsjettåret fra 1. juli til 30. juni. Innbetalingen tok således til vel et halvt år etter utgangen av det inntektsåret som lå til grunn for likningen. Dette systemet skapte problemer når inntekten gikk vesentlig ned i perioden mellom inntektsåret og skattebetalingen. Innfordringsmyndighetene fikk vansker med å få inn hele skatten. Det oppsto derfor lett skatterestanser. Videre regnet en det som sosialt uheldig at skattyteren skulle betale en vesentlig høyere skatt enn den løpende inntekten tilsa. Disse momentene var den viktigste begrunnelse for omleggingen.

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

1. Skatt av lønnsinntekt.

Arbeidsgiveren skal etter hovedregelen beregne og trekke skatt (for-skottstrekk) ved hvert lønnsoppgjør. Skatter for de to foregående måneder skal arbeidsgiveren sende inn til den kommunale skatteoppkrever hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november. Lønnsutbetalingen gjelder normalt for kortere perioder enn ett år. Et problem er å beregne skatten av periodeinntekten på en slik måte at summen av periode-skattene er lik skatten av årsinntekten. Den første betingelsen for at dette skal være mulig, er at definisjonen av trekkgrunnlaget stort sett faller sammen med definisjonen av den skattepliktige årsinntekten. Enkelte avvik kan likevel innarbeides. Det er nemlig mulig ved selve skatteberegningen å ta hensyn til visse ulikheter i definisjonene. Betalingsloven og de utfyllende regler inneholder detaljerte bestemmelser om hva som skal oppfattes som lønn og hvilke fradrag som skal gjøres. Stort sett faller definisjonene sammen med bestemmelsene om skattepliktig lønnsinntekt i skatteloven. Av praktiske grunner er det likevel gjort enkelte unntak. Et eksempel på dette er at arbeidsgiveren under visse vilkår skal trekke i bruttolønnen, selv om denne til dels skal dekke utgifter i sammenheng med arbeidet. Videre kom-

mer det generelle minstefradraget på 6 pct. ikke til fradrag i trekkgrunnlaget. Det er innarbeidd i systemet på annen måte.

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

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

Tabelltrekket er mest alminnelig. I slike tilfelle vil det være oppgitt et tabellnummer på skattekortet. Sammen med kortet følger et tabellsett som tilsvare det oppgitte tabellnummer. Tabellnummeret angir årstallet, reduksjonstabell, skattøre og skatteklasse. Det vil altså bli ett tabellsett for hver kombinasjon av disse faktorene. Et tabellsett består av fire tabeller avpasset etter lønningsperioden (dagtabell, uketabell, halvmåned- og månedstabell). Av tabellene kan en direkte lese trekkbeløpet når trekkgrunnlaget er kjent. Ved beregningen av tabellene har en tatt utgangspunkt i den årslønn som tilsvare en gitt periodelønn. Trekkbeløpet for en periode har en kommet fram til ved å dele skatten av årslønningen på antall trekkpliktige lønningsperioder. Lønnstakere på månedslønn er fritatt for skattetrekk for en halv måned i ferietiden om sommeren og for en halv måned før jul. Andre lønnstakere er fritatt i 3 uker om sommeren og 2 uker før jul. Ved skatteberegningen er det tatt hensyn til skattesatser, klassefradrag og minstefradraget på 6 pct. Fordelen med tabelltrekket er at skattebeløpet til en viss grad automatisk blir tilpasset ethvert inntektsnivå. En trenger altså ikke på forhånd å anslå årsinntekten. Tabelltrekk egner seg særlig når skattyteren får utbetalt lønningen i faste perioder, og lønningens størrelse ikke skifter vesentlig fra periode til periode. Store svingninger kan føre til at summen av trekkbeløpene avviker sterkt fra skatten av årslønningen. Grunnen til dette er progresjonen i skatten. (En fordobling av trekkgrunnlaget fra en periode til en annen gir mer enn det dobbelte i skatt.)

Grunnen til at lønnsinntekten svinger over året, kan være at 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 klassefradraget. I slike tilfelle blir det brukt en kombinasjon av tabelltrekk og prosenttrekk. Den ordinære lønnen blir trukket etter tabell, mens prosenttrekk blir brukt på tilleggssytelser 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 innenfor visse grenser, anslaget trenger derfor ikke være helt nøyaktig.

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

(i) Ved tabelltrekk blir det bare tatt hensyn til 6 pct.-fradraget. Har skattyteren krav på vesentlig større fradrag enn dette minstefradraget (gjeldsrenter, livsforsikringspremier etc.), vil tabelltrekket gi skjevt resultat. Det blir da nødvendig med et prosenttrekk som tar hensyn til disse fradragene.

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

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

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

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

2. Forskottsskatt av annen inntekt.

Personlige skattytere med formue eller annen inntekt enn lønnsinntekt skal også normalt betale skatt av inntekt samme år som inntekten er innjent. Teknisk blir dette gjennomført ved at skattyteren får tilsendt en forskottsskatteseddel før inntektsårets begynnelse. Av skatteseddelen går det fram hvor mye skatt som skal betales i de fastsatte terminer. Betalingsterminene er 15. 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 likningsrådet eller -utvalget kan vedta et generelt tillegg eller fradrag for en hel ervervsgruppe. Vedtaket må godkjennes av fylkesskattestyret. Fylkesskattestyret kan uten krav utenfra gi pålegg om endring av forskottsgrunnlaget.

3. Endelig oppgjør.

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

Har skattyteren på forhånd betalt mindre enn utliknet skatt, må det manglende innbetales som restskatt. Restskatt under 20 kroner blir ikke innkrevd. Skattytere med forskottsskatt er selv til en viss grad ansvarlig for at forskottsskatten ikke avviker vesentlig fra utliknet skatt. Utgjør restskatten mer enn $\frac{1}{5}$ av samlet skatt og minst 1 000 kr., skal det beregnes 3 pct. rente av beløpet. Denne regelen gjelder ikke for skattytere som bare er ilagt forskottstrekk.

Utgjør forskottsskatten eller -trekket mer enn utliknet beløp, blir forskjellen refundert. Forskjell på under 20 kr. blir avregnet i skatten for det løpende inntektsår.

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

Forskottsskatten og forskottstrekket blir betalt til den kommunale skatteoppkreveren i en samlet sum. Det er ikke spesifisert hvilken andel som er statsskatt, kommuneskatt eller alderstrygd- og krigspensjoneringsavgift. 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 etterat likningsresultatet for vedkommende år foreligger.

Kapitel 6. Skattleggingen av selskaper og institusjoner.

Inntekt og formue hos private selskaper og institusjoner blir enten skattlagt ved å fordele inntekten og formuen mellom de interesserte medlemmer, eller ved at selskapet blir betraktet som et selvstendig skattesubjekt. Løsningen i praksis er avhengig av organisasjonsformen. Stort sett er det slik at selskaper blir betraktet som selvstendige skattesubjekter når de etter alminnelig norsk rett opptrer som egne rettssubjekter. Hovedkriteriet er således gjeldsansvaret. Når interessentene i et selskap er solidarisk ansvarlig for gjelden (f. eks. et ansvarlig handelsselskap), blir inntekten og formuen fordelt og skattlagt hos medlemmene. (Selve fordelingen er bl. a. avhengig av den interne kontrakten.) Selskaper med begrenset ansvar blir derimot behandlet som selvstendige skattesubjekter. Skattelovene slår ellers generelt fast at alle selskaper og institusjoner med selvstendig styre er pliktige til å betale skatt av formuen og inntekten. Det finnes likevel en del unntak fra denne hovedregelen. Vi skal nevne et par av de viktigste unntakene:

- (i) Selskaper og institusjoner som ikke har erverv til formål, f. eks. politiske foreninger, nærings- og arbeiderorganisasjoner, kirkesamfunn og sosiale organisasjoner, er ikke skattepliktige. Slike institusjoner skal likevel skattlegges for økonomisk virksomhet som ligger utenfor deres egentlige oppgaver.
- (ii) Norges Brannkasse og gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskaper, som har planer godkjent av Kongen, er fritatt for skatt. Det samme gjelder gjensidige skipsforsikringsselskaper som ikke tegner høyere forsikring på en kjøl enn 100 000 kroner.

Offentlige institusjoner har en meget begrenset skatteplikt. Staten og dens eiendommer, offentlige innretninger og fond blir således ikke pålagt inntekts- og formuesskatter. Det samme gjelder Norges Bank, statsbankene og de fleste andre offentlige og halvoffentlige kredittinstitusjoner. Dette gjelder likevel ikke de deler av statens næringsdrift som er organisert som aksjeselskaper, dersom det ikke er gjort spesielt unntak for hvert selskap. Statsskoger, fabrikker og andre statlige anlegg som drives for å skaffe staten næringsinntekt, er heller ikke fritatt for skatteplikt til kommunen. Derimot er næringsdrift som tar sikte på å dekke almene behov, skattefri. I denne gruppen finner vi f. eks. veivesenet, jernbanene, telegraf og kringkasting.

Fylkes-, herreds- og bykommunene er skattefrie for næringsdrift innen kommunens eget område. Inntekt av og formue i kommunal næringsdrift i andre kommuner kan derimot i de fleste tilfelle skattlegges av vedkommende kommune. Kommunale skoger blir skattlagt til staten. For øvrig er kommunene fritatt for statsskatt.

Skattegrunnlaget (antatt inntekt og formue) for selskapene og institusjonene blir med visse unntak ansatt etter de regler som gjelder for regnskapspliktige personer. Ved kommuneskattelikningen blir selskapene i alminnelighet skattlagt etter de satser som gjelder i vedkommende kommune, men de får ikke skattefrie fradrag i den antatte inntekt. Også alderstrygd- og krigspensjoneringsavgiften blir liknet ut etter samme satser som for personlige skattytere, men beregningsgrunnlaget er ikke alltid felles. Den viktigste forskjellen mellom selskaper og institusjoner på den ene siden og andre skattytere på den andre siden finnes i statsskattevedtaket. Det inneholder spesielle skattesatser for følgende grupper av innenlandske skattytere:

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

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

A. Innenlandske aksjeselskaper.

Lov om aksjeselskaper av 1910 inneholder regler om hvordan slike selskaper skal organiseres. Bl. a. skal selskapet ha minst tre aksjonærer, innskyterne skal ha begrenset ansvar for gjelden, og selskapet skal ledes av et selvstendig styre. Er formforskriftene etter aksjeselskapslovene oppfylt, vil denne organisasjonsformen i alminnelighet også bli anerkjent som aksjeselskap i skatterettslig forstand. Likningsmyndighetene kan i unntakstilfelle se bort fra formforskriftene.

I kommuneskattelovene er det tatt inn spesielle paragrafer som behandler aksjeselskapene. Men reglene avviker ikke vesentlig fra reglene for personlige næringsdrivende. Særreglene gjelder først og fremst ved statsskattelikningen. Disse er behandlet i egen lov «Lov om beskatning til staten av aksjeselskaper» av 13. juli 1921. Denne loven skiller mellom inntekt som det skal betales selskapsskatt av, og inntekt det skal betales fondsskatt av.

Selskapsskatten blir beregnet av et inntektsbegrep som faller sammen med antatt inntekt ved kommuneskattelikningen. Utbytte av aksjer i andre

selskaper går ikke inn i selskapsinntekten. Grunnen til dette er at slik inntekt ellers ville kunne bli skattlagt mer enn to ganger i samme skatteår, nemlig først i det selskapet som danner utgangspunktet (utbytteutdelinger kommer ikke til fradrag i selskapsinntekten), siden hos aksjeeiende selskap og til slutt hos en personlig skattyter. (Vi minner om at aksjeutbytte blir pålagt statsskatt, når aksjene eies av en person.)

Fondsinnkomsten er lik selskapsinntekten + inntekt av aksjer i andre skattepliktige innenlandske aksjeselskaper — utbytte til aksjonærene tatt av årets overskott — avsetninger til lovbestemt reservefond. Aksjeselskapsloven krever etter hovedregelen at reservefondet skal oppfylle følgende betingelser:

- (i) utgjøre minst 3 000 kroner
- (ii) svare til minst $\frac{1}{5}$ av aksjekapitalen
- (iii) sammen med aksjekapitalen utgjøre et beløp like stort som selskapets gjeld ved regnskapsårets utløp.

Nyttes midler av reservefondet til å dekke årets underskott, slik at det synker under minimumsgrensen, kan det i følgende år igjen kreves skattefrihet for avsetninger. Forutsetningen er at underskottet ikke kan dekkes med midler fra andre fond.

Fondsskatten fører i en viss forstand til at hele inntekten blir skattlagt dobbelt til staten. Den delen av selskapets overskott som holdes tilbake i bedriften, rammes av selskapsskatten og fondsskatten, mens utbyttedelen rammes av selskapsskatt og aksjonærskatt.

For å unngå at samme beløp både skattlegges som fondsinnkomst hos selskapet og som inntekt hos aksjonæren, er det innført en refusjonsordning. Denne blir brukt når det utbetales utbytte av midler som det tidligere er betalt fondsskatt for.

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

Kommuneskatten blir beregnet etter de ordinære satser som er vedtatt i kommunen. Alderstrygd- og krigspensjoneringsavgiften blir utliknet etter en sats på 2,2 pct. av fondsinnkomsten. Statsskatten blir beregnet etter følgende satser:

- 30 pct. av selskapsinntekten
- 8 pct. av fondsinnkomsten
- 2 promille av formuen.

Vi har hittil bare behandlet de generelle hovedreglene for aksjeselskaper.

For visse aksjeselskaper er det innført særregler. Særreglene er oftest 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 bergingsselskaper.¹⁾

Lov av 6. juli 1957 innførte også adgang til tilleggsavskrivninger eller åpningsavskrivninger på skip. Det er sannsynlig at reglene om åpningsavskrivninger vil bli mest brukt, fordi disse kan nyttes uten hensyn til størrelsen av skipsinvesteringer. Gjennom åpningsavskrivninger kan rederiet i alt utgiftsføre 25 pct. av skipets kostpris. Fradrag kan kreves fra og med det året første avdrag blir betalt til og med femte år etterat skipet er tatt i bruk. Fradraget i et enkelt år er begrenset til 50 pct. av inntekten på samme måten som for andre driftsmidler.

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

- (1) Det beløp som skal stilles i sikkerhet for skatt, kan bli frigjort når det på skipets kjøpesum er innbetalt et beløp som minst svarer til gevinstbeløpet.
- (2) Nytt skip må være kontrahert innen 8 år etter salget.
- (3) Hvis rederiet holder seg innenfor 8 års-fristen, trenger det ikke avskrive på det første nyinnkjøpte skip.

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

Ved formuesansettelsen skal skip etter lovene verdsettes på samme måte som andre driftsmidler. Men i praksis blir det i sterkere grad tatt hensyn til salgsverdiene. Dette kan i en prisstigningsperiode føre til relativt hardere skattlegging av skip enn av annen realkapital. Klassifikasjons- og kjelefond

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

kommer til fradrag i formuen. Avsetningene til fondet må da ikke være større enn det som svarer til utgiftene til klassifikasjon eller fornyelse av kjele, fordelt med like store beløp over klassifikasjonsperioden.

Rederi-, fangst- og bergingsselskapene skattlegges ved kommuneskattelikningen etter satser som er felles for hele landet. For rederier er satsene 15 pct. av inntekten og 3 promille av formuen. Fangst- og bergingsselskapene blir skattlagt etter satser som er fastsatt av Finansdepartementet på grunnlag av et beregnet gjennomsnitt av skatteprosentene for alle kommuner i landet. I de senere år har satsen på inntekt variert mellom 16,5 og 17,0 pct., og formuesskattesatsen har i lengre tid vært 3,99 promille.

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

Inntektsprosenten skal etter loven fastsettes av Riksskattestyret. Den er nå på 3 pct. av bruttoverdien av grunn og bygninger. Prosentinntekten er en nettodriftsinntekt. I tillegg til prosentinntekten kommer mulige andre skattepliktige inntekter, f. eks. bankrenter. Utgifter som ikke er knyttet til driften, f. eks. gjeldsrenter, kommer som fradrag.

Boligselskaper er fritatt for tilleggsskatt til kommunene. Statsskattene blir beregnet etter 15 pct. av inntekten og 2 promille av formuen.

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

Særlige regler for aksjebanker. Aksjebankene blir stort sett skattlagt etter de vanlige regler for aksjeselskaper. Enkelte regler har særlig interesse for bankvirksomheten. Omsetning av verdipapirer blir regnet som ledd i næringen. Gevinst ved salg av verdipapirer er derfor skattepliktig inntekt, og tap ved salg er fradragsberettiget. Verdisvingninger på urealiserte verdipapirbeholdninger blir det normalt ikke tatt hensyn til ved inntektslikningen. Bankene har en begrenset adgang til en bloc-avskrivninger på utlånsmassen.

Etter lov om aksjeselskaper blir det stilt spesielle krav til størrelsen av reservefondet i aksjebankene. Fondet skal utgjøre minst halvparten av aksjekapitalen. Inntil fondet har nådd minstestørrelsen, skal det årlig avsettes en

femtedel av årsoverskottet. Avsetninger til reservefondet er, som for andre aksjeselskaper, fradragsberettiget ved fondslikningen.

Særlige regler om forsikringsaksjeselskaper. Forsikringsselskapene får fradrag i inntekten for avsetninger til premiereserver 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. Dette fondet skal minst utgjøre et beløp som tilsvarende forskjellen mellom kapitalverdien av løpende forpliktelser og kapitalverdien av framtidige premier fra forsikringstakerne. Avsetninger til forsikringsfondet er fradragsberettiget ved ansettelsen av inntekten. Premiereservene og forsikringsfondet blir regnet som gjeld og er fradragsberettiget ved formueslikningen.

Reglene i aksjeselskapsloven om reservefond er felles for banker og forsikringsselskaper. Men disse reglene omfatter ikke livsforsikringsaksjeselskaper. Slike selskaper skal i stedet etter visse regler avsette midler til et sikkerhetsfond. Sikkerhetsfondet skal utgjøre 100 000 kr. pluss 2 pct. av forsikringsfondet. Avsetninger til sikkerhetsfondet¹⁾ er fradragsberettiget ved fondslikningen.

B. Andre selskaper og institusjoner.

1. Forbruks-, innkjøps- og produsentsamvirke.

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

- (i) Forbruksforeninger som tar sikte på å skaffe medlemmene varer til personlig behov.
- (ii) Innkjøpslag i jordbruk (men ikke i skogbruk og fiske).
- (iii) Lag som hovedsakelig forhandler produkter fra medlemmenes gårdsbruk, skogbruk eller fiske.
- (iv) Lag som hovedsakelig tilvirker produkter fra medlemmenes gårdsbruk eller fiske.

Organisasjonen må vanligvis også tilfredsstillte visse andre krav. For tjenesten må f. eks. ikke bli fordelt etter medlemmenes innskott, men etter deres kjøp og salg. Av andre faktorer kan nevnes fri adgang til medlemskap

¹⁾ Fra 1957 er avsetninger til sikkerhetsfondet skattefrie på linje med avsetninger til forsikringsfondet.

(medlemstallet og kapitalen er vekslende). Skattelovene skiller mellom forbruks- og innkjøpssamvirke og produsentsamvirke.

Forbruks- og innkjøpssamvirke. Det samlede nettooverskottet til et samvirkelag blir stort sett ansatt etter de alminnelige regler for regnskapspliktige. For å komme fram til hvordan denne inntekten skal skattlegges, blir overskottet delt i tre:

- (i) Formuesinntekt
- (ii) Inntekt av den ordinære virksomhet
- (iii) Annen inntekt.

Formuesinntekten skal så langt som mulig fastsettes direkte på grunnlag av avkastningen. For den delen av formuen som det ikke er mulig direkte å beregne noen avkastning av, skal inntekten ansettes til en viss prosent av formuen. For tiden blir det under visse forutsetninger brukt en sats på 3,5 pct. Inntekten av den ordinære virksomhet fordeles først forholdsmessig på medlemmer og ikke-medlemmer etter deres andel i samvirkelagets bruttoomsetning. Den delen som faller på ikke-medlemmer, skal skattlegges. Resten er skattefri så vel på foreningens som på medlemmenes hender, og uten hensyn til om det utdeles som utbytte eller ikke. Overskottet blir sett på som en samlet prisreduksjon, som medlemmene har oppnådd ved å foreta sine innkjøp i fellesskap.

Inntekt av virksomhet som ligger på siden av samvirkelagets egentlige formål, skal etter de rettsavgjørelser som foreligger, skattlegges på lagets hånd.

Samlet antatt inntekt blir etter dette lik formuesinntekt + inntekt ved salg til ikke-medlemmer + eventuell annen inntekt.

Forbruks- og innkjøpsforeninger blir ved statsskattelikningen skattlagt etter særlige satser. For tiden gjelder følgende inntektsskattesatser:

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

Formuen blir skattlagt etter 3 promille.

Produsentsamvirke. Også ved likningen av slike lag blir inntekten inndelt i de samme tre komponentene. Inntekten av den ordinære virksomheten ved produsentsamvirke blir tatt med ved likningen av medlemmene. Den delen som blir utdelt i utbytte, blir fordelt mellom medlemmene etter deres andel i samvirkelagets virksomhet. Resten av inntekten er skattefri på lagets hånd og blir først skattlagt, hvis den senere blir utbetalt som utbytte.

Aksje- og andelsmeierier. Reglene om slike meierier kan betraktes som en særordning innen samvirkeskattleggingen. I landsskatte- lovenes § 20 og § 15 heter det:

«Drives meierier av aktieselskap, blir formuen og inntekten å skattlegge hos aktieeierne, hvor disse personlig er skattepliktige, forsåvidt selskapet utelukkende eller hovedsakelig tilvirker og forhandler produkter av aktie- eiernes gårdsbruk.»

Når meieriets formue og inntekt skattlegges hos aksjeeierne, beregnes formuen og inntekten på vanlig måte. Aksjer og utbytte av aksjer tas med ved statsskattelikningen. Overskott som er utbetalt som tillegg til mjølke- prisen, regnes ikke med i inntekten. Formuen og inntekten (eventuelt under- skottet) fordeles deretter på aksjeeierne i forhold til antall aksjer, og be- løpene legges til deres formue og inntekt ellers.

I visse tilfelle skjer skattleggingen hos selskapet:

(i) Hvis meieriets produksjon og omsetning ikke helt eller for en vesent- lig del er basert på produkter fra aksjeeiernes gårdsbruk. Mottar meieriet ca. 20 pct. eller mer av mjølka fra andre enn aksje- og andelshaverne, er det tilstrekkelig til at unntaksregelen kommer i bruk.

(ii) Driver meieriet ved siden av meieridriften annen virksomhet som ikke må betraktes som helt ubetydelig, skal selskapet skattlegges for denne delen av virksomheten.

Inntekt og formue som blir skattlagt på meieriets hånd, blir liknet etter de regler og satser som gjelder for ordinære aksjeselskaper.

2. Sparebanker.

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

Av de første kr.	5 000	6 pct.
» » neste »	10 000	12 »
» » » »	10 000	18 »
» » » »	25 000	24 »
» » » »	50 000	30 »
» det overskytende beløp		36 pct.

Formuen blir skattlagt etter 2 promille.

3. Gjensidige forsikringsselskaper.

Reglene om inntekts- og formuesansettelsen er stort sett felles for de skattepliktige gjensidige forsikringsselskapene og aksjeselskapene. Gjensidige skadeforsikringsselskaper blir skattlagt etter samme satser som sparebanker. Gjensidige livsforsikringsselskaper blir ved statsskattelikningen skattlagt etter 30 pct. av inntekten. Den delen av inntekten som blir avsatt til sikkerhetsfondet inntil dette har nådd minstegrensen, skal imidlertid skattlegges etter 18 pct. Satsen ved formueslikningen er 2 promille.

4. Kommuner.

I den utstrekning kommunene er skattepliktige blir de ved statsskattelikningen skattlagt etter 12 pct. av inntekten og 2 promille av formuen.

C. Innbetaling av skattene.

Selskaper og institusjoner kommer ikke inn under den forskottsordningen som ble gjennomført fra 1. januar 1957. Selskapene skal etter hovedregelen innbetale de utliknede formues- og inntektsskatter i løpet av budsjettåret, som begynner et halvt år etter det inntektsår som ligger til grunn for likningen. Skattene forfaller til betaling i to like store terminer,¹⁾ nemlig 1. september og 1. mars. Er skattebeløpet mindre enn 1 000 kroner, skal hele beløpet innbetales 1. september. Innbetalingen kan ikke kreves før det har gått 3 uker fra den dagen utleggingen av skattelisten er kunngjort. Denne siste regelen har betydning hvis likningen er forsinket.

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

1. Sjømannsskatten.

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

Grunngivningen for innføringen av den særskilte skatteordningen for sjøfolk var først og fremst at det ble ansett urimelig at sjømenn med like inntekter og like levevilkår skulle få ulik skatt på grunn av den økonomiske stillingen til skattekommunen. Videre ble det hevdet at denne omleggingen ville føre til en mer effektiv skattlegging. Sjøfolk blir etter den nye ordningen på mange måter skattlagt for sin inntekt etter andre prinsipper enn de alminnelige skatteregler. Både inntektsansettelsen, skattesatsene og skattebetalingen avviker således fra det som er det vanlige.

Som sjøfolk regnes alle som er tilsatt ombord, bortsett fra personer som bare tjenestegjør ombord når båten ligger i land. Skattytere som arbeider

¹ Fra 1958/59 er loven endret slik at skatten forfaller i fire terminer.

ombord i fiske- og fangstskuter og blir lønt ved andeler i fangstutbyttet (lott, part etc.), blir ikke regnet som sjøfolk.

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

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

Disse fradragene blir fastsatt på forhånd av likningsmyndighetene i bostedskommunen. Ved skattleggingen blir $\frac{1}{10}$ av disse utgiftene sammen med klassefradraget trukket fra månedsinntekten før beregningen av skattebeløpet.

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

Klasseansettelsen og fradragene for forsørgelsesplikt skjer på grunnlag av sjømannens forsørgelsesbyrde pr. 1. november i året før trekkåret som begynner 1. januar. Her følger en de samme regler som for andre skattepliktige personer. Har sjømannen hustru med egen inntekt, skal klassefradraget som regel deles mellom dem.

Inntekt som sjømenn har i land, og formue ansettes etter samme regler som for andre skattepliktige. Her er det likevel en del spesialregler som samordner sjømannsskatten med de alminnelige skattene på inntekt. «Sentraltrekkkontoret for sjømenn» er pålagt å sende inn oppgaver til likningsmyndighetene over den enkelte sjømanns inntekt ombord, antall månedstrekk osv. I inntekten i land kan det bare gjøres fradrag for utgifter som ikke er fratrasket ved beregningen av sjømannsskatten. Ved beregningen av kommuneskatten blir det skattefrie fradrag for forsørgelsesplikt redusert med $\frac{1}{10}$ for hver måned den skattepliktige har betalt sjømannsskatt. Har sjømannen vært ute i 10 måneder eller mer, får han ikke klassefradrag i inntekten i land. Ved kommuneskattleggingen kommer ikke inntekt ombord inn i beregningene. Denne inntekten har således ingen innvirkning på om det skal utliknes kommunal tilleggsskatt eller ikke. Ved statsskattelikningen blir inntektene ombord og i land slått sammen. Dette blir gjort for å få

med den progressive virkningen av statsskattleggingen. På den andre siden blir det gjort fradrag for statsskatt som en regner faller på inntekten ombord.

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

Kommuneskatten blir beregnet etter en sats på 15 pct. av skattbar inntekt. Det månedlige fradraget¹⁾ for forsørgelsesplikt er 100 kroner i skattekasse 1, 230 kroner i klasse 2, 360 kroner i klasse 3, 520 kroner i klasse 4 osv., slik at fradraget i den enkelte klasse blir lik fradraget i foregående klasse, pluss differansen mellom fradragene i de to foregående klasser, pluss 30 kroner. Alderstrygd- og krigspensjoneringsavgiften regnes ut etter en sats på 3,4 pct. av skattbar inntekt. Statsskatten er regnet ut etter en progressiv sats som begynner på 10 prosent av den antatte månedsinntekten. Maksimumssatsen er 32 prosent. Det blir videre gitt fradrag i skatten beregnet etter fastsatte satser. Fradraget er avhengig av forsørgelsesbyrden.

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

2. Skatt til Svalbard av inntekt og formue.

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

Svalbardskatt skal betales av følgende grupper:

- (1) Personer og selskaper som pr. 1. januar i likningsåret er hjemmehørende på Svalbard. (Selskapene regnes som hjemmehørende der hovedstyret har sete. Personer blir ansett som hjemmehørende på Svalbard når det er klart at oppholdet blir fast, eller når vedkommende har oppholdt seg der i minst 7 måneder i foregående år.)
- (2) Personer og selskaper som har formue i eller inntekt av næringsdrift eller faste eiendommer på Svalbard, selv om de ikke er hjemmehørende der.
- (3) Personer som har arbeidsinntekt på Svalbard, uansett hvor lenge oppholdet varer.

¹ Fra 1. januar 1959 er månedsfradraget fastsatt til 10 prosent av klassefradraget etter den gunstigste reduksjonstabell, jfr. s. 57.

Den første gruppen skal betale skatt til Svalbard av hele inntekten og formuen, bortsett fra inntekt og formue som er gjenstand for stedbunden likning andre steder. Personer og selskaper som ikke er hjemmehørende på Svalbard, skal bare betale Svalbardskatt av den delen av formuen eller inntekten som har tilknytning til Svalbard.

Svalbardskatten erstatter i en viss forstand statsskatten. Skattytere som er hjemmehørende i Norge, får fradrag for Svalbardinntekten før statsskatten blir beregnet, men de må betale kommuneskatt av hele formuen og inntekten, også den delen som er opptjent på Svalbard. Skattytere som er hjemmehørende på Svalbard er fritatt for både kommune- og statsskatt, selv om de har hatt inntekt ved et kortere opphold i Norge. (Dette gjelder ikke hvis de har stedbunden inntekt eller formue i Norge.)

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

Inntekt av og formue i næringsdrift eller faste eiendommer blir fastsatt ved likning. Likningen blir stort sett foretatt etter reglene i de alminnelige skattelover. I skattevedtaket er det angitt spesielle satser for personer og selskaper som skattlegges ved likning. Av formuen skal det etter gjeldende vedtak svares en skatt på 2 promille. Formuer under kr. 5 000 er skattefrie. Inntektsskatten ved likning beregnes etter en sats på 10 pct. Inntekter under kr. 3 000 er skattefrie. Skattesatsene er felles for selskaper og personer, men personlige skattytere får et fradrag i inntekten avpasset etter forsørgelsesbyrden. I skattekasse 1 er klassefradraget kr. 3 000. Det stiger videre med kr. 1 000 for hver skattekasse.

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

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

Utformingen av skattesystemene i de forskjellige stater bygger på ulike prinsipper. Dette kan lett føre til dobbelt skattlegging. Internasjonal dobbelt skattlegging kan vi si foreligger når ett og samme skattesubjekt eller skatteobjekt av forskjellige stater blir pålagt en større samlet skatt enn det som ville vært tilfelle om skattesubjektet eller skatteobjektet bare ble skattlagt i ett land. Mange vil likevel benekte at det foreligger dobbeltskattlegging når det samme skatteobjektet blir pålagt ulike skatter i forskjellige land, så

sant disse ulike skattene kunne forekomme ved siden av hverandre i det samme landet.

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

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

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

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

1. De alminnelige lovregler.

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

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

- (i) En person som har vært ansett fast bosatt her en del av året, skal bare skattlegges for inntekt inntjent i dette tidsrommet.
- (ii) Personer som har hatt arbeidsinntekt (lønnsinntekt, inntekt ved personlig tjenesteyting etc.) ved et midlertidig opphold i utlandet, må betale skatt i Norge selv om de er blitt trukket for skatt i utlandet. Men skattyteren vil få fradrag i norsk skatt for den skatten som er betalt i utlandet.

- (iii) En norsk statsborger, som tar fast bopel i Norge etter å ha vært fast bosatt i utlandet, er ved de to første likninger skattefri for inntekt som han får fra utlandet og for formue som er plasert i utlandet.
- (iv) Personer som er bosatt i Norge, eller selskaper med hovedkontor her i landet, skal bare skattlegges for halvparten av den inntekten de har av faste eiendommer eller næringsdrift i utlandet. Formue i slike eiendommer er fritatt for skatt. Inntekt av og formue i andre former for kapitalplaseringer skattlegges ikke. Ved beregningen av formuen blir gjeld ført forholdsmessig til fradrag i bruttoformuen i utlandet og den øvrige formuen. Gjeldsrenter blir også fordelt på grunnlag av forholdet mellom bruttoformuene. Eier en skattepliktig eller en gruppe på inntil 10 skattepliktige minimum 95 pct. av aksjekapitalen i et utenlandsk selskap, kan Riksskattestyret etter søknad bestemme at den skattepliktige eller gruppen av skattepliktige skal betraktes som eiere av eiendommen i utlandet. Deres inntekt vil da bli skattlagt som næringsinntekt i utlandet, og ikke som inntekt av utenlandske aksjer.

Ved siden av bostedsprinsippet er det en annen hovedregel om skatteplikten i Norge som fører til at også personer og selskaper hjemmehørende i utlandet kan bli skattlagt. Skatteloven bestemmer at personer og selskaper som er hjemmehørende i utlandet, men som tar del i næringsdrift eller virksomhet som drives eller bestyres her i riket, som har formue eller inntekt av fast eiendom eller løsøre, som har godtgjørelse som direktør, styremedlem her i riket eller som har mottatt gratialer, tantiører o. l. i Norge, er skattepliktige for slik formue og inntekt. Fra denne hovedregelen er det likevel en del unntak. En rekke utenlandske næringsdrivende som utfører transporttjenester, er f. eks. fritatt for skatt når tilsvarende norsk næringsdrift er fritatt i det land som de utenlandske næringsdrivende hører hjemme i. Selvstendige kunstnere som etter skattelovene må regnes for bosatt i utlandet, får ikke inntektsskatt selv om de har næringsinntekt her i landet. (Likevel blir de skattlagt her i landet via skatten på inngangspenger. På forestillinger gitt av utenlandske kunstnere, blir nemlig skatten krevd inn etter andre satser enn de som gjelder for norske kunstnere.)

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

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

Inntekt og formue som norske selskaper og personer har i utlandet, blir slått sammen med eventuelle innenlandske formuer og inntekter og skattlagt etter gjeldende satser. Utenlandske personer og selskaper med inntekt og formue i Norge blir ved kommuneskattelikningen skattlagt i skattekasse 0. Det innebærer at de ikke får skattefrie fradrag i inntekten, men ellers blir de skattlagt etter gjeldende satser i distriktet. Ved statsskattelikningen blir skattene til dels beregnet etter spesielle satser. For utenlandske aksjeselskaper er inntektsskattesatsen 30 pct. og formuesskattesatsen 7 promille. Utenlandske aksjonærer blir skattlagt etter 25 pct. av inntekten. Formue i aksjer er fritatt for skatt. Andre utenlandske skattytere får skatten beregnet etter de samme satser som personlige skattytere. Men fradraget i skatten er 100 kroner (fradraget i skattekasse 0).

Innenfor skatteordningen for sjømenn gjelder det også en del særregler for utlendinger. Utenlandske sjøfolk ombord på norske skip er skattepliktige til Norge. Skatten blir beregnet av bruttoinntekten uten klassefradrag. Skattesatsene varierer derimot med forsørgelsesbyrden. Utenlandske sjøfolk uten forsørgelsesbyrde blir skattlagt etter 15 pct. av inntekten. Har de noen å forsørge, er satsen 10 pct.

2. Skatteavtaler.

De regler som er gjennomgått hittil, gjelder bare så lenge de ikke kommer i konflikt med avtaler som Norge har inngått med andre land.

Et grunnleggende arbeid med å få i stand skatteavtaler ble utført av Folkeforbundet og Det Internasjonale Handelskammer i 20-årene. Disse organisasjonene utredet problemet og satte opp mønster for avtaler ut fra forskjellige prinsipper. En rapport fra Folkeforbundet i 1923 inneholdt 4 forslag til retningslinjer. Hovedinnholdet i hvert av disse forslagene var:

- (i) En person eller institusjon blir skattlagt for hele sin inntekt og formue i det land hvor personen er bosatt eller institusjonen er hjemmehørende. I denne skatten får den skattepliktige fradrag for skatt betalt av inntekt og formue i utlandet. Dette er det såkalte «credit of tax»-systemet som i praksis særlig blir lagt til grunn for de avtaler som U.S.A. inngår med fremmede stater.

- (ii) Den enkelte stat krever ikke skatt av inntekt og formue som tilfaller utlendinger. (Jfr. de norske skattereglene om skattlegging av bank-innskott.)
- (iii) Skatt på inntekt og formue som skattlegges i to forskjellige land, halveres. (Jfr. de norske skattereglene om inntekt av næring i utlandet.)
- (iv) De kontraherende stater fordeler skattekindene mellom seg, f. eks. slik at inntekt av og formue i fast eiendom og næringsvirksomhet bare skattlegges i det land hvor den ligger eller drives, mens annen inntekt og formue skattlegges i det land hvor den skattepliktige er bosatt eller hjemmehørende. Denne metoden blir særlig lagt til grunn ved avtaler mellom europeiske land.

Disse forslagene har hatt grunnleggende betydning for utformingen av senere konkrete avtaler.

Norge har til nå inngått generelle avtaler med følgende land: Danmark, Finland, Sverige, Frankrike, Nederland, Storbritannia og Nord-Irland og U.S.A.

Avtalene om skattlegging av inntekt og formue med Danmark, Finland, Sverige og Frankrike bygger på prinsippet om fordeling av skattekindene. I avtalene med Storbritannia og Nord-Irland, Nederland og U.S.A. er «credit of tax»-systemet lagt til grunn.

Kapitel 9. Hvordan skattene blir fordelt mellom kommunene.

1. Fordelingen av skattefundamentene.

Når skattyteren har inntekt eller formue i flere kommuner, oppstår problemet om hvordan skattene skal fordeles mellom kommunene. Fordi skattøre og reduksjonstabell varierer, vil fordelingsreglene også få betydning for skatten til den enkelte skattyter. To hovedprinsipper danner grunnlaget for fordelingen av skattefundamentene:

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

Prinsippet med stedbunden skattlegging nyttes ved inntekt og formue som er knyttet til næringsvirksomhet eller til faste eiendommer. For all annen inntekt og formue nyttes bostedsprinsippet. Tanken bak bostedsprinsippet er at den kommune som har de kommunale utgifter som følger av at skattyteren bor i kommunen, også bør ha skatteinntektene. Bostedskom-

munen blir fastlagt ut fra bostedet 1. november året før inntektsåret. Det kan lett oppstå tvil om hvor skattyteren hører hjemme. I skattelovene er det derfor tatt inn en rekke bestemmelser som klargjør nærmere hvilke retningslinjer som skal følges. Familieforsørgere skal f. eks. normalt skattlegges der familien bor. For selskaper og andre institusjoner spiller hovedkontorstedet normalt den samme rolle som bostedet for personer.

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

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

2. Skattefordelingsfondet.

De ordinære skatteinntektene gir de enkelte kommunene ulike muligheter til å gjennomføre kommunale tiltak. Myndighetene har derfor funnet at det er behov for en skatteutjamningsordning mellom kommunene. Skattefordelingsfondet ble i 1936 opprettet med sikte på en slik ordning. I dag blir hele den kommunale tilleggsskatten på rederier og to tredjedeler av tilleggsskatten fra andre skattytere innbetalt til fondet. Videre bevilger Stortinget år om annet til dels betydelige beløp over statsbudsjettet.

Kommunaldepartementet fordeler midlene etter retningslinjer som årlig blir vedtatt av Stortinget. I de siste årene har Departementet fastsatt det samlede tilskottsbeløp for hvert fylke. I hvert fylke er det oppnevnt et utvalg som har fullmakt til å fordele tilskottene etter skjønn på de enkelte herredskommunene. Det er et vilkår for utbetaling av tilskott at kommu-

nenes budsjett er slik at det kan godkjennes av fylkesmannen. Videre må fylkesskattestyret godkjenne likningen.

Tilskott til byer og eventuelle fylkeskommuner blir fastsatt direkte av Departementet.

Kapitel 10. Administrasjonen av inntekts- og formuesskattene.

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

Finans- og Tolldepartementets oppgaver på dette området er stort sett avgrenset til statsskattene. Departementet forbereder skattevedtak og skatte- lover, kontrollerer at de gjeldende skattereglene blir fulgt, tolker og gir utfyllende regler til de lover og vedtak Stortinget har gjort, og fører regnskap med og kasserer inn statsskattene.

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

Riksskattestyret er den øverste instans for likningsvesenet. Det er organisert som en selvstendig institusjon med egne kontorer under ledelse av en direktør. Det egentlige Riksskattestyre består av seks medlemmer: formannen (Direktøren for skattevesenet), nestformannen (underdirektøren) og ett medlem oppnevnes av Kongen. Stortinget utpeker de tre andre medlemmer. Riksskattestyret har rett til innenfor lovens ramme å gi utfyllende regler og forskrifter om hvordan likningen skal foregå, og hvilke vurderingsnormer som skal følges ved inntekts- og formuesansettelsene. Riksskattestyret skal også kontrollere selve likningen og har rett til å kreve inn opplysninger, endre likningsresultatene og å påby hel eller delvis ny likning i et skattedistrikt. Likningsresultatene i alle skattedistrikter skal godkjennes av Riksskattestyret etterat likningen først er gjennomgått av skatteinspektør og fylkesskattestyre. Videre er Riksskattestyret den høyeste anke- og klageinstans i likningssaker. Men dette hindrer selvsagt ikke at skattesaker kan legges fram for domstolene.

Fylkesskattestyret er den øverste likningsinstans innen fylket. Det består at fylkesmannen som formann, skatteinspektøren som nestformann, fire

andre medlemmer som fylkestinget velger og en representant for byene i fylket. I Oslo og Bergen er fylkesskattestyret satt sammen av fylkesmannen og fire medlemmer oppnevnt av bystyret. Også fylkesskattestyret er et kontrollorgan. Det gjennomgår og prøver de utførte skattelikninger, det kan endre enhver likning, forkaste likningen i de forskjellige skattedistrikter, avgjøre anker osv. Når likningen er gjennomgått for et skattedistrikt, blir merknader sendt til ordføreren i skattedistriktet. Dessuten sender fylkesskattestyret beretning til Finansdepartementet og Riksskattestyret om likningen i de forskjellige skattedistriktene.

I hvert fylke skal det oppnevnes takstutvalg for jordeiendommer i samtlige herreder innen fylket. Dette er gjort for å få en enhetlig verdsetting.

Som ledere av fylkesskattestyrenes kontorer tilsetter Kongen skatteinspektører. De er administrativt underordnet fylkesmannen og har formelt ikke noen vidtgående myndighet. Men i realiteten har skatteinspektørene stor innflytelse på liknings- og kontrollarbeidet.

Til hjelp ved kontrollarbeidet tilsetter fylkesskattestyrene skatterevisorer som er spesialister på forskjellige områder, f. eks. jordbrukslikning, skogbruk, handel, industri osv.

Utlikningen av skatt på inntekt og formue blir foretatt av de kommunale myndigheter.

Landet er delt inn i 744 skattedistrikter. I hvert skattedistrikt skal det være en likningsnemnd som velges av kommunestyret. I likningsnemnda skal de forskjellige næringsgrupper så vidt mulig være representert. Nemnda har til oppgave å likne ut skatten som faller på de skattepliktiges inntekt og formue og behandle klager over utlikningen.

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

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

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

Skattene på inntekt og formue blir på landet innbetalt til herredskassereren og i byene til kemneren. Statsskattene på inntekt og formue blir overført videre til skattefogdene av de kommunale myndighetene.

Kapitel 11. Kontroll- og straffetiltak.

1. Behovet for kontroll- og straffetiltak.

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

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

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

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

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

Det foreligger ikke tilfredsstillende beregninger over skattesvikets omfang, men det er alminnelig å anta at det er stort. Problemet har derfor

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

2. Gjeldende kontrollregler.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Riksskattestyret har derfor utarbeidd et standardskjema til bruk for regnskapspliktige. En del av opplysningene på skjemaet er obligatoriske, men det er frivillig om bedriften vil bruke standardoppsettet for årsoppgjøret. I den siste tiden er det krevd at de innsendte oppgaver skal være like spesifiserte som i Riksskattestyrets standard. I praksis er det svært få bedrifter som bruker Riksskattestyrets standardskjema for årsoppgjør. Innenfor det utvalg av bedrifter som var med i Statistisk Sentralbyrås regnskapsstatistikk i 1955/56 var det under 20 pct. som brukte oppgjørsskjemaet.

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

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

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

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

Banker og andre institusjoner eller personer som har penger i forvaltning for andre, skal på forlangende gi opplysninger om innestående midler og avkastning for navngitte skattytere. Mens de lokale likningsmyndigheter bare kan kreve opplysninger om bestemte navngitte personer, kan Riksskattestyret forlange opplysninger mer generelt. Overfor bankene blir det i praksis ordnet slik at Riksskattestyret hvert år gir pålegg om at det skal gis opp-

gaver over innskott og liknende som tilhører personer hvis etternavn begynner med nærmere angitte bokstaver.

Forsikringsselskaper og liknende skal hvert år uoppfordret gi en rekke oppgaver, bl. a. over utbetalte erstatnings- og pensjonsbeløp. På forlangende av Riksskattestyret plikter livrente- og livsforsikringsselskaper å gi oppgaver over alle innbetalte premiebeløp som overstiger visse minstegrenser. Riksskattestyret kan kreve opplysninger om premiebeløp innbetalt av navngitte skattepliktige o. l.

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

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

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

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

Kontrollen med skattepliktige som har forretningsmessig samkvem med utlandet, er vanskelig, da myndighetene selvfølgelig ikke kan kreve å få foreta undersøkelser hos utenlandske forbindelser. En viss kontroll blir øvd ved samarbeid mellom likningsmyndighetene, valutakontrollen og tollvesenet. Dessuten har en til dels et internasjonalt samarbeid på dette område, idet

skatteloven åpner adgang til å slutte avtaler med andre land om gjensidig bistand i skattesaker.

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

3. Straffetiltak.

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

For skattepliktige som ikke har sendt inn selvangivelse, må likningsnemnda som vi nettopp nevnte, ansette inntekt og formue etter skjønn. Hvis den skattepliktige etter loven er pålagt å sende inn selvangivelse, får det også andre konsekvenser. Når inntekten i det foregående år var minst kroner 3 000 i landdistriktene eller kroner 4 000 i byene, skal vanligvis inntekten og formuen fra foregående år skjønnsmessig heves med minst 20 pct. Ved gjentakelser skal ansettelsene forhøyes med minst det dobbelte av høyningen foregående år. Unnlatelse av å sende inn selvangivelse medfører også tap av klageretten. Denne straffeformen blir også anvendt i andre tilfelle. Skattytere som i kalenderåret har hatt minst kroner 4 000 i nettoinntekt, og som bevisst eller av grov uaktsomhet unnlater å sende inn selvangivelse med påbudte vedlegg, straffes med bøter. På samme måte straffes skattepliktige som unnlater å sende inn andre oppgaver som de blir pålagt å sende inn om sine egne inntekts- og formuesforhold, eller som ikke innretter sine notater eller regnskap på en slik måte at oppgavene kan gis.

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

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

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

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

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

Del III. Avgiftene.

Kapitel 12. Oppbyggingen av avgiftssystemet.

1. Avgiftstekniske problemer.

Skattesubjektet. Storparten av avgiftene blir krevd inn på produsentleddet eller et av omsetningsleddene. I de fleste tilfellene ville det være teknisk ugjennomførlig å la forbrukerne være ansvarlig for innbetalingen. Dette er likevel gjennomført for enkelte driftsmidler og varige konsumgoder, f. eks. motorvognskatten, eiendomsskatten og hundeavgift.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Beregningsgrunnlag og satser. Beregningsgrunnlaget kan være produsert, omsatt eller forbrukt mengde av den avgiftsbelagte varen, verdien av varen fra produsent, eller verdien på et av omsetningsleddene. Avgiftssatsen fastsettes enten til et fast krone- og ørebeløp pr. mengdeenhet

(stykk-, vekt- eller volumsats) eller til en fast prosent av varens verdi.

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

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

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

2. Administrasjonen av avgiftssystemet.

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

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

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

Kapitel 13. Tollen.

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

Tollen blir pålagt importvarer og innbetales av importøren. Avgiften kan fastsettes enten til et fast krone- og ørebeløp pr. mengdeenhet (vekttoll) eller som en fast prosent av varens verdi (verditoll). Ved alle de større tollrevisjonene har spørsmålet om vektoll eller verditoll vært oppe til drøfting.

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

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

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

Vernetollen har til formål å svekke importvarenes konkurranseevne overfor tilsvarende innenlandske produkter. Importøren må regne med tollene

som en kostnad i tillegg til importprisen; det vil derfor være mulig for en innenlandsk produsent å ta opp konkurransen, selv om det innenlandske kostnadsnivå er høyere enn i utlandet. De momenter som ligger til grunn for kravene, om tollbeskyttelse, kan summeres opp i enkelte hovedpunkter:

(a) Utbyggingen av en teknisk tilbakeliggende bransje kan lettere foregå bak en tollmur.

(b) Det kan være ønskelig å mildne økonomiske og sosiale tilpassingsvansker i en allerede bestående næring, bransje eller bedrift som blir utsatt for sterk konkurranse utenfra.

(c) Mulighetene for framtidige hindringer i verdenshandelen (f. eks. krig) kan gjøre det nødvendig å opprettholde eller utbygge produksjon som under normale forhold er ulønnsom.

(d) Hensynet til landets økonomiske uavhengighet. Bakgrunnen kan være en mer følelsesbetont nasjonalistisk tankegang, eller mer reelle vurderinger om landets sårbarhet mot maktpolitiske tiltak utenfra.

(e) Tollen kan i enkelte tilfelle nyttes som et virkemiddel i en aktiv sysselsettingspolitikk.

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

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

Som virkemiddel i den internasjonale handelspolitikken må tollpolitikken vurderes i sammenheng med andre handelspolitiske tiltak, f. eks. valuta-kontroll, kvantitative importrestriksjoner, offentlig importmonopol og interne særavgifter. Mulighetene for å bruke andre reguleringstiltak påvirker vareutvalg og satser i tollsystemet. Opprettingen av Statens Kornforretning førte f. eks. til at tollene på kornimporten ble sløyfet. Avslag på krav om tollendringer har vært begrunnet med at importen kan reguleres gjennom

lisensieringen. Bensin er fritatt for toll, men er pålagt store interne særavgifter osv. Hvilke reguleringstiltak som er mest hensiktsmessige, vil være avhengig av den økonomiske og politiske situasjon.

Den tollpolitikk myndighetene kan føre, blir påvirket av internasjonale avtaler. I den siste tid er det blitt forhandlet om et nordisk og også et europeisk fellesmarked. Hvis Norge slutter seg til et slikt marked, vil dette innebære en radikal omlegging av vår tollpolitikk. Den viktigste gjeldende internasjonale avtale som regulerer vår tollpolitikk, er «Generalavtalen om tolltariffer og handel» (GATT). Avtalen trådte i kraft 1. januar 1948. I 1955 er avtalen revidert på enkelte områder. Norge kom med i juli 1948. Hovedtanken ved denne avtalen er å sikre at prinsippet om bestvilkårsbehandling blir lagt til grunn for det mellomfolkelige varebytte. Enhver handelspolitisk fordel som innrømmes et land, enten det er tilsluttet avtalen eller ikke, skal gis alle de kontraherende parter. Det er etter avtalen ikke adgang til å drive diskriminerende tollpolitikk overfor enkelte land. I avtalen er det videre tatt inn bestemmelser om at importerte varer skal gis samme behandling som hjemmeproduserte varer både med hensyn til interne skatter og avgifter og med hensyn til lover og bestemmelser om innenlandsk omsetning. Avtalen tok utgangspunkt i den situasjon som forelå i de enkelte land på avtaletidspunktet; gjeldende eksterne preferanseordninger eller interne særordninger fikk stort sett fortsette.

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

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

De viktigste bestemmelser om de norske tollavgifter finnes i lov om tollvesenet av 22. juni 1928, reglementet for tolltjenesten av 28. oktober 1932 og i tolltariffens innledende bestemmelser. Både tolltariffene og de innledende bestemmelser blir vedtatt årlig av Stortinget. Tollplikten oppstår når importvarene passerer tollgrensen. I Norge faller denne sammen med

riksgrensen mot Sverige, Finland og Russland, og den alminnelige territorialgrensen mot havet.

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

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

Av de viktigste generelle fritaksregler kan nevnes:

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

Det norske tollsystem er hovedsakelig basert på vekttollprinsippet, selv om tollberegning etter verdien også blir brukt i stor utstrekning.

Vektgrunnlaget ved beregningen av toll er varens nettovekt. (Vekten av varen med emballasje — tara.) For enkelte varer er taraen fastsatt i selve tolltariffen. For øvrig gir innledningsbestemmelsen fradragsprosenter for forskjellig slag emballasje; f. eks. fustasjer og kasser 12 pct., flasker og glass 30 pct. osv. I enkelte tilfelle blir nettovekten også funnet ved direkte veining.

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

Tolltariffen består for tiden av 1025 løpenummer. Ved hvert løpenummer er det angitt tollsatsene for en bestemt vare eller for en varegruppe. Det vil føre for langt i denne oversikten å komme inn på alle de enkelte satsene. Vi skal nøye oss med kort å omtale enkelte hovedprinsipper som er fulgt ved fastsettingen av de enkelte avgiftssatser.

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

Skattlegging av råstoffet med henblikk på å ramme konsumet er som regel lite hensiktsmessig, selv om det kan nyttes i produksjonen av mer luksusbetonte varer. Ofte vil råstoffet danne grunnlaget for produksjon av mange ulike varer. En gradering etter varenes art oppnås derfor lettere ved innenlandske særavgifter på disse varene. Enkelte råstoffer som nyttes ved tilvirkningen av spesielle varer, blir likevel fortollet ut fra rent fiskale motiver (råtobakk, kakaobønner).

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

De argumenter som er nyttet i forbindelse med råstoffene, er til en viss grad også anvendt på halvfabrikater; men både beskyttelsesmotiv og fiskale hensyn kommer sterkere i forgrunnen her. Av hensyn til tekstilindustrien er f. eks. bomullsgarn pålagt en toll på 5 pct., bomullsstoffer fra 10 til 16 pct. av verdien, ullgarn 8 pct., ullstoffer 16 pct. osv. Over 100 av løpenumrene i tolltariffene behandler varegruppen metaller, hvor en stor del av varene er halvfabrikater. Stangjern, plater, profiljern etc. er for en stor del fritatt for toll, men for øvrig har beskyttelseshensynet overfor norsk jern- og metallindustri vært avgjørende ved fastsettingen av tollsatsene. Tollen på halvfabrikater av edlere metaller preges også av fiskale hensyn.

De importerte ferdigvarene kan deles inn i konsumvarer og investeringsvarer. Med hjemmel i anmerkning i tolltariffens post «Maskiner etc.» kunne Finansdepartementet tidligere tillate tollfri import av maskiner, når det ble godtgjort at fabrikat av tilsvarende yteevne ikke ble produsert innenlands. Denne anmerkningen karakteriserer de prinsipper som er fulgt ved fastsettingen av tollsatsene på driftsmidler. Det er en ren beskyttelsesmotivering som ligger til grunn, bortsett fra de tilfelle hvor driftsmidlene også kan regnes som konsumvarer (biler). I 1954 ble departementets rett til å frita importen av visse maskiner for toll midlertidig opphevet, bortsett fra et fåtall av spesielle maskiner hvor tollen er bundet under GATT-avtalen. Bakgrunnen for denne opphevingen var ønsket om en midlertidig begrensning av investeringene. Fra 1. januar 1957 er det innført tollfrihet igjen på visse maskiner, men reglene går ikke så vidt som den tidligere maskinanmerkningen.

Konsumvarene blir fortollet etter sterkt graderte satser. Denne graderingen er delvis gjennomført ut fra en sosialpolitisk vurderingsnorm. Av viktigere konsumvarer som er fritatt for toll, kan nevnes apotekervarer, bøker, aviser og tidsskrifter. Kaffe og sukker ble fritatt for toll i november 1952. Men hensynet til norsk produksjon har ofte gjort det nødvendig å innføre toll som går på tvers av en gradering etter varenes luksussmessige karakter. Det er f. eks. relativt høye tollsatser på nødvendighetsvarer som kjøtt, mjølkeprodukter, egg, frukt og grønnsaker, konfeksjonsvarer osv.

Oppløggelsesavgiften har til dels karakter av gebyr. Det er derfor naturlig å omtale den i sammenheng med tollene. Avgiften betales av varer som ligger på tollvesenets pakkehus. Varer som ligger i 7 dager eller mindre fra lossetidspunktet, er avgiftsfrie. For varer som ligger inntil 20 dager, betales 0,30 kr. pr. kubikkmeter pr. dag. For varer som ligger i mer enn 20 dager, er avgiftssatsen det dobbelte.

Kapitel 14. Den alminnelige omsetningsavgiften.

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

Omsetningsavgiften ble innført 1. juli 1935. I de første 5 årene ble avgiften innkrevd med 1 pct. av verdien på alle ledd i omsetningskjeden, bl. a. ut fra ønsket om å redusere tallet på mellommenn i varehandelen. Men erfaringene svarte ikke til forventningene. Forskjellige proformaordninger førte tvert imot til en del mindre ønskelige endringer i produksjons- og omsetningsforholdene. I 1940 ble ordningen lagt om. Avgiften har senere vært beregnet av omsetningsverdien på siste ledd i omsetningen. Også denne framgangsmåten er blitt kritisert. Særlig har den vært angrepet fordi den gjør det teknisk vanskelig å gjennomføre en gradering av avgiftene, slik at det blir brukt forskjellige satser for forskjellige varer. Ordningen har derfor gjentatte ganger vært oppe til prøving. Men ulempene med avgift på et tidligere ledd har ført til at prinsippet med omsetningsavgift på detaljistleddet er blitt opprettholdt.

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

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

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

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

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

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

Innenfor bygg- og anleggssektoren ble det i 1955 innført en omfattende avgiftsplikt, som et ledd i tiltakene for å begrense investeringene. Av sosiale grunner ble det samtidig fastsatt unntaksregler for visse grupper bygg. Vareleveringer til og arbeidsytelser på bl. a. boligbygg og driftsbygninger i jordbruket er fritatt for avgift. Hvis byggherren ved oppføringen av slike bygg likevel har betalt avgift, skal den tilbakebetales. Bygg-

herren har krav på refusjon når varene han har betalt avgift av, har kostet minst 1 000 kroner. Unntaksreglene og refusjonsordningene gjelder ikke for maskinelt og annet særskilt utstyr som inngår i slike bygg.

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

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

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

Ved import av avgiftspliktige varer fastsettes beregningsgrunnlaget etter de samme prinsipper som tollverdien ved verdifortolling. I grunnlaget for beregningen av omsetningsavgiften skal toll og andre innførselsavgifter være inkludert. I vedtaket er avgiftssatsen fastsatt til 10 pct. av omsetningsverdien. Fordi avgiften skal inkluderes i grunnlaget, må bedriftene i priskalkylen regne med et tillegg på 11,11 pct. når selve omsetningsavgiften ikke er regnet med i kostnadsoverslaget. Av samme grunn er avgiftssatsen ved innførsel fastsatt til 11,11 pct.

Kapitel 15. Andre avgifter på produksjon og omsetning.

Foruten toll og alminnelig omsetningsavgift inneholder vårt skattesystem en rekke særavgifter på spesielle varer. I dette kapitlet vil det bli behandlet over 50 forskjellige slike avgifter. På grunn av sin noe spesielle karakter

er imidlertid avgiftene til Prisdirektoratets fond ikke tatt med. Disse er omtalt i et kapitel for seg.

Særavgiftene på 4 varegrupper dominerer fullstendig bildet. Av de vel 1 000 mill. kr. som særavgiftene på produksjon og omsetning innbringer, kommer over 80 pct. fra avgiftene på alkohol, tobakk, sjokolade og bensin. På forskjellige tidspunkter er det blitt innført tilleggsavgifter, eller mer selvstendige avgifter på varer som allerede var skattlagt på forhånd, slik at flere av de avgifter som blir omtalt rammer samme vare. På den annen side forekommer det at det under en og samme betegnelse er samlet flere avgifter som rammer forskjellige varer.

A. Avgifter over statsbudsjettet.

1. Avgifter på alkohol.

Produksjonen og forbruket av alkohol i Norge er under sterk offentlig kontroll. I denne reguleringen spiller avgiftspolitikken en vesentlig rolle. Men myndighetene bruker også mer direkte virkemidler. For enkelte formål vil endringer i de direkte tiltakene være alternativer til endringer i avgiftene.

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

(a) Offentlige monopoler. Alt detaljsalg av vin og brennevin og levering til restauranter skal gå gjennom A/S Vinmonopolet.

(b) Offentlig kontroll med skjenkerettigheter.

(c) Forbud og offentlig kontroll med produksjon av alkoholholdige drikkevarer. Det er f. eks. forbudt å produsere øl med over 7 pct. alkoholinnhold.

(d) Avgiftene.

Avgiftene er en av de viktigste prisbestemmende faktorer på alkoholholdige produkter. Prisene på brennevin, vin og øl virker inn både på det samlede forbruket av alkohol og på sammensetningen av alkoholforbruket.

For å begrense det samlede alkoholkonsumet er avgiftene til dels gjort avhengige av alkoholstyrken i drikkevarene. Det er en relativt sterkere skattlegging av brennevin enn av vin og øl. Avgiftssatsene på brennevin er uavhengig av alkoholstyrken, mens avgiftssatsene på vin og øl er gradert etter alkoholinnholdet.

Endringer i synet på avgifter som virkemiddel i alkoholpolitikken og fiskale hensyn har ført til at tallet på alkoholavgifter har økt. For å forenkle systemet ble en del ølavgifter slått sammen i 1952. Statens inntekter av vin og brennevin finnes imidlertid fortsatt under mange inntektskapitler

på statsbudsjettet. I tillegg til de avgiftene som er omtalt særskilt under dette avsnittet, rammes alkoholforbruket av de mer generelle avgiftene, f. eks. toll og alminnelig omsetningsavgift. Videre kan nevnes Vinmonopolets driftsoverskott (som i statsbudsjettet er gruppert under skatter og avgifter), inntekts- og formuesskatter til staten av Vinmonopolets overskott og Vinmonopolets avgift til «almennyttige» formål i kommunene. (Avgiften betales istedenfor inntektsskatt til kommunene og skal fordeles mellom fylkeskommunene og byer i forhold til folkemengden.)

Sprittilvirkningsavgift. Brennevinstilvirkningen er regulert ved lov av 15. august 1908. I denne loven blir også retningslinjene for beregningene av tilvirkningsavgiftene på brennevin trukket opp. Etter hovedregelen er alt produsert brennevin avgiftspliktig, men brennevin til vitenskapelig eller teknisk bruk kan bli fritatt for avgift. Loven setter forbud mot at brennevin som er biprodukt ved annen industriproduksjon, leveres til andre formål enn dem som er avgiftsfrie. Under forutsetning av Finansdepartementets godkjenning kan det nyttes til andre formål hvis det overføres til omdestillasjon ved anlegg som er under kontroll. Brenneriene og destillasjonsanleggene må ha offentlig godkjenning på lokaler til lagring av avgiftspliktig brennevin. Avgiften blir beregnet av den brennevinsmengde som blir utlevert fra lageret. For budsjettåret 1957/58 var avgiften kroner 4,72 pr. liter omregnet til 100 pct. alkoholstyrke. Sprit som ved tilsetning av kjemikalier eller på annen måte er gjort uskikket til drikk, er avgiftsfri. Ved eksport av norsk sprit blir innbetalt tilvirkningsavgift refundert.

Når mais, durra eller rug blir nyttet i brennevinsproduksjonen, skal det betales en avgift pr. kg korn som går med i produksjonen. Satsene avhenger av spritavkastningen og kornslag.

Omsetningsavgift på drikkebrennevin og sprit til teknisk bruk beregnes av A/S Vinmonopolets salg av brennevin til bruk her i landet. Satsen er 25 pct. av bruttosalgsbeløpet, avgiften iberegnet. For sprit som er fritatt for tilvirkningsavgift eller toll, skal det heller ikke betales omsetningsavgift. Dessuten kan Finansdepartementet frita for omsetningsavgift sprit av minst 94 pct. alkoholstyrke som nyttes i produksjon av såper, parfymer o. l.

Tilleggsavgift på brennevin og vin som selges innenlands, beregnes av detaljprisen etter følgende satser:

- | | |
|---------------------------------|----------|
| 1. Brennevin | 150 pct. |
| 2. Sterk vin | 100 » |
| 3. Svak og musserende vin | 50 » |

Avgiften omfatter både importert og innenlandsprodusert drikkebrennevin, druevin og fruktvin.

Av brennevin som utskjenkes, skal avgiften beregnes med 75 pct. av skjenkeprisen.

Omsetningsavgift på fruktvin er pålagt fruktvin som er produsert innenlands. Denne avgiften skal i prinsippet tilsvare tollen på importert fruktvin. Den blir innbetalt av Vinmonopolet. Avgiftssatsen er kr. 0,45 pr. liter for ikke-musserende fruktvin og kr. 1,00 pr. liter for musserende fruktvin.

Øltilvirkningsavgift. Produksjonen av øl er regulert ved lov av 22. juni 1912. Loven inneholder retningslinjer for skattleggingen av ølproduksjonen. Avgiftene skal beregnes av den mengde øl som blir utlevert fra bryggeriene. Avgiftssatsene skal variere med alkoholstyrken i ølet. Loven inndeler derfor ølet i 3 skatteklasser. Klasse 1 omfatter øl med 2,50 pct. alkohol og under (landsøl, vøtterøl osv.), klasse 2 gjelder øl med over 2,50 pct. alkohol inntil 4,75 pct. (pils og baier), og klasse 3 gjelder sterkere øl (eksportøl). Det er forbudt å levere øl som inneholder over 7 volumprosent alkohol.

I budsjettåret 1957/58 var avgiftssatsene kr. 0,30 pr. liter i klasse 1, kr. 1,17 pr. liter i klasse 2 og kr. 1,90 pr. liter i klasse 3.

Øl som leveres til eksport er fritatt for avgift.

Skjenkingsavgift på øl. Beregningene av skjenkingsavgiften har hjemmel i lov av 24. juni 1931. Plikt til å betale avgift har alle bevertningssteder som serverer øl med over 2,50 pct. alkohol bortsett fra bevertningssteder ombord på skip i utenriksfart. Bevertningsstedene har plikt til å føre bøker over ølomsetningen.

For øl som inneholdt over 2,50 inntil 4,75 volumprosent alkohol, var avgiftssatsene i budsjettåret 1957/58 kr. 0,27 pr. halvflaske, kr. 0,54 pr. helflaske og kr. 0,77 pr. liter. De tilsvarende satser for øl med over 4,75 pct. alkoholstyrke, men under 7 pct., var henholdsvis kr. 0,40 pr. halvflaske, kr. 0,80 pr. helflaske og kr. 1,14 pr. liter.

Sammen drag. Det framgår at skattleggingen av alkohol er sammensatt av en rekke ulike avgiftsvedtak. Det kan kanskje være av interesse med et par eksempler å illustrere hvordan avgiftene i praksis blir beregnet.

Vi skal først se på et alminnelig brennevinsmerke (Brandy Special) og et hetvinsmerke (Superior Port). Følgende oppstilling (side 111) viser «priskomponentene».

Ved beregningen er «grunnprisen» et sentralt begrep. Grunnprisen omfatter kostnader, fortjeneste, eventuell tilvirkningsavgift, toll, brennevinsomsetningsavgift og alminnelig omsetningsavgift. (I eksemplene blir grunnprisen på Brandy Special kr. 10,40 og på Superior Port kr. 9,00.) De respektive satser for omsetningsavgiftene og tilleggsgiften blir anvendt på grunnprisen ved beregningen av avgiftene.

	1/1 flaske Brandy Special	1/1 flaske Superior Port
	Kr.	Kr.
Produksjonskostnader (fakturaverdi), salgskostnader og fortjeneste	5,45	7,75
Sprittilvirkningsavgift og toll	1,31	0,35
Brennevinsomsetningsavgift	2,60	—
Alminnelig omsetningsavgift	1,04	0,90
Tilleggsavgift	15,60	9,00
Utsalgspris	26,00	18,00

Følgende eksempler viser ølavgiftene på en $\frac{1}{1}$ flaske av ulike ølsorter:

	Eksportøl	Baier- og pilsenerøl	Lagerøl
	Kr.	Kr.	Kr.
Bryggerienes produksjonskostnader og fortjeneste	0,67	0,621	0,56
Utsalgenes avanse	0,196	0,198	0,112
Øltilvirkningsavgift	1,33	0,819	0,21
Alminnelig omsetningsavgift	0,244	0,182	0,098
Utsalgspris	2,44	1,82	0,98

2. Avgift på tobakk.

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

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

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

Avgiften er bestemt etter stykketall for sigarer og sigaretter og etter vekt for annen tobakk. Avgiftens størrelse er avhengig av varens verdi, og det oppnås på den måten en sterkere skattlegging av mer eksklusiv tobakk. Dette er gjennomført ved at sigarer, sigaretter og røyketobakk er inndelt i verdiklasser med forskjellige stykk- eller mengdesatser for de ulike klassene. Ved verdiklassifiseringen er prisen fra detaljist inklusive avgiften lagt til grunn.

Sigarene er inndelt i 8 forskjellige verdiklasser med avgift varierende fra kr. 11,40 til kr. 84,00 pr. 100 stk. Sigarettene er inndelt i 5 verdiklasser med satser fra kr. 8,25 til kr. 17,40 pr. 100 stk. For de to verdiklasser som de mest alminnelige sigarettene tilhører, er avgiftssatsene henholdsvis kr. 8,25 og kr. 9,80 pr. 100 stk. For de 6 verdiklassene som gjelder for røyketobakk varierer avgiftssatsene fra kr. 2,04 pr. 100 gram til kr. 5,80 pr. 100 gram. For ordinær tobakk (detaljpris fra kr. 3,60 til og med kr. 4,05 pr. 50 gram), er avgiften kr. 3,50 pr. 100 gram.

Vedtaket fastsetter for øvrig avgiften av sigarettpapir til kr. 0,49 pr. 50 stk., av snus til kr. 0,51 pr. 50 gram og av skråtobakk til kr. 0,50 pr. 50 gram.

Finansdepartementet kan endre satser og verdiklasser hvis prissvingningen i løpet av budsjettåret forrykker grunnlaget for klassifiseringen. Men departementet er bundet av at stempelavgiften pr. pakning skal være stort sett uforandret.

3. Avgift på sjokolade- og sukkervarer.

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

Beregningsgrunnlaget for avgiften er prisen ved salg fra grossist til detaljist. Ved beregningen er det ikke tillatt å ta hensyn til eventuelle rabatter. For importerte varer skal tollene være inkludert i beregningsgrunnlaget, og den vanlige grossistavansen skal legges til importverdien. For budsjettåret 1957/58¹⁾ gjaldt følgende satser:

20 pct. for kakaopulver

50 pct. for kokesjokolade (sjokolade med under 26 pct. fettinnhold og i plater på minst 125 gram)

120 pct. for andre varer.

For sjokoladepuddingpulver og liknende kakaopreparater til bruk i husholdningen nyttes avgiftssatsen for kokesjokolade.

Bedriften skal etter loven betale minimum kr. 1 000 i årlig avgift.

¹ Fra 1958/59 er avgiften på kakaopulver falt bort, og avgiften på andre varer er redusert til 90 prosent.

4. Avgifter på andre nytelsesmidler.

Avgift på sirup som brukes i dropsproduksjonen har hjemmel i lov av 10. mars 1911. Avgiften skal innbetales av dropsprodusenter som på en gang eller på en dag anvender et fat sirup eller mer. Avgiften utgjør kr. 0,16 pr. kg.

Av mais og av innenlandsk tilvirket maisstive som nyttes til produksjon av stivesukker eller stivesirup, skal det betales en avgift på kr. 0,05 pr. kg mais, eller kr. 0,10 pr. kg innenlandsk tilvirket maisstive. Denne siste avgiften har i de senere år ikke brakt noe inn i statskassen.

Avgift på spiseis skal innbetales av produsenten. Hjemmelen er i loven av 19. mai 1933 om den alminnelige omsetningsavgiften. For budsjettåret 1957/58 var avgiften kr. 1,00 pr. liter spiseis. Minsteavgiften er kr. 1 200 pr. budsjettermin. For restauranter, bakerier osv. er minsteavgiften kr. 400. Fritatt for avgift er spiseis for eksport og is som tilvirkes av pensjonater til servering for bare fastboende gjester.

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

For budsjettåret 1957/58 var satsen for kullsyreholdige, alkoholfrie drikkevarer kr. 0,30 pr. liter. Av kullsyre som blir solgt eller innført til tilvirkning av kullsyreholdige, alkoholfrie drikkevarer som ikke skal selges, skal det betales en avgift på kr. 10,50 pr. kg kullsyre.

5. Avgift på «visse varer».

Med hjemmel i loven om omsetningsavgift av 19. mai 1933 er det pålagt avgifter på en del luksusbetonte forbruksartikler. Disse avgiftene er samlet i et felles avgiftsvedtak. («Avgifter på visse varer».) Opprinnelig gjaldt avgiften platina, gull- og sølvvarer, hansker og vanter, skotøy og silkevarer. Varespekteret har senere variert noe fra år til år, bl. a. var porteføljevarer avgiftspliktige til og med budsjettåret 1954/55. Avgiften innbetales av produsenten. Teknisk er innfordringen gjennomført ved stempelmerker som påklebes fakturaene.

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

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

For budsjettåret 1957/58¹⁾ gjaldt følgende satser:

- | | |
|---|---------|
| 1. Platina-, gull- og sølvvarer | 50 pct. |
| 2. Smykkevarer (av annet materiale enn edelt metall) | 50 » |
| 3. Silkevarer med unntak av spinnestoff og garn | 10 » |
| 4. a) Sminke, leppestift, øyenbrynskosmetikk og pudder | 60 » |
| b) Andre kosmetiske toalettmidler som ikke er nevnt under a),
parfymert talkum, strøpudde, parfym, luktende vann og
andre vann til toalettbruk med unntak av munnvann, tann-
pulver, tannpasta og tannkrem | 30 » |

6. Avgifter på fornøyelsesetablissemeter og på pengespill.

Skatt av inngangspenger har hjemmel i lov av 18. juli 1917. Etter hovedregelen skal avgift betales av inngangspenger til alle forestillinger og framvisninger. Men fra denne generelle hovedregelen gjelder det mange unntak. Unntakene er avhengige av forestillingens karakter og til dels også av hvem som arrangerer forestillingen. Av de viktigste unntak fra avgiftsplikten kan nevnes dramatiske teaterforestillinger, operaer og operetter (men ikke forestillinger ved revy eller serveringsteater), konserter med bare norske kunstnere, opplysningsfilmer og forestillinger hvor et eventuelt overskott går til veldedige formål. Formålet med de fleste av disse unntaksreglene er å få en form for kvalitetsvurdering inn i avgiftsberegningen. Samtidig vil ikke loven hemme bruken av kunstforestillinger til opplysningsarbeid, eller som middel til å skaffe inntekter til veldedig arbeid.

Det er en selvfølge at en slik kvalitetsvurdering må bli subjektiv, selv om loven trekker opp visse retningslinjer. Grensene mellom avgiftsfrie og avgiftspliktige forestillinger blir derfor ofte flytende. Det samme vil gjøre seg gjeldende når det skal avgjøres om formålet med en forestilling er tilstrekkelig veldedig. Tvilstilfellene avgjøres av Finansdepartementet, men departementets avgjørelse kan prøves av domstolene.

Avgiften skal innbetales av arrangøren og beregnes av inngangspengenes samlede beløp. Av kontrollmessige hensyn skal det nyttes offentlig godkjente billetter. Bestilling av billettene skal foregå gjennom avgiftskontrollen.

For budsjettåret 1957/58 var det vedtatt egne satser for følgende grupper:

1. Kinoer
2. Offentlig dans
3. Konserter med utenlandske kunstnere
4. Andre forestillinger.

¹ Fra 1958/59 er avgiften på platina-, gull- og sølvvarer redusert til 30 pct., og avgiften på silkevarer er falt bort.

For kinoene er den generelle satsen 40 pct. av inngangspengenes samlede beløp. Kinoer med fast framvisningssted får et fradrag på 25 pct. av skattebeløpet. Hvis den månedlige spilleinntekten er under kr. 4 300, heves fradragssatsen etter en bestemt prosentvis skala. Andre kinoer får et fradrag på 60 pct.

For avgiftspliktig offentlig dans er avgiften 40 pct., og for konserter med utenlandske kunstnere er satsen 8 pct. For andre forestillinger er avgiftssatsen 12,5 pct. av inngangspengene.

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

Overskott ved Pengelotteriet. Det Norske Pengelotteri ble opprettet ved lov av 17. juli 1925. Den årlige innskottssum må ikke overstige 70 mill. kr., og de utdelte gevinster må ikke utgjøre mindre enn 64 pct. av innskottssummen. Overskottet ved lotteriet tilfaller staten og skal nyttes til formål som fastsettes av Stortinget.

7. Avgift på salg av medisiner.

Apotekeravgift. Drift av apotek er regulert ved lov av 4. august 1909. Den som har bevilgning til å drive apotek er pliktig til å betale inn en årlig avgift til statskassen. Avgiftssatsen og beregningsgrunnlaget vedtas årlig av Stortinget. Etter vedtaket for 1957/58 skal avgiften beregnes av omsetningen. Som avgiftspliktig omsetning ved apotek regnes alle beløp som er kommet inn ved salg av varer med fradrag for vanlig omsetningsavgift, krisetilleggsavgift på brennevin og vin, beløp som er kommet inn ved salg til andre apoteker og beløp som er kommet inn ved salg av særlig kostbare legemidler som selges med redusert fortjeneste.

Avgiftssatsene var følgende:

Av de første	kr. 250 000		ingen avgift
Av de neste	kr. 50 000		4 pct. avgift
Av de neste	kr. 100 000		8 pct. avgift
Av resten			10 pct. avgift

8. Avgift på bensin m. v. og elektrisk energi.

Veiavgift på bensin. Veiavgiftene har hjemmel i lov om motorvogner av 20 februar 1926. Disse avgiftene blir inntektsført over statsregnskapet, men midlene er bundet til finansiering av visse formål, f. eks. vedlikehold av veier og bilkontroll. (En del av veiavgiftene er omtalt senere

under avsnittet om avgifter på driftsmidler. Det gjelder avgifter på motorvogner som ikke bruker flytende drivstoff eller solarolje.) Den betydeligste veiavgiften er pålagt produksjonen og importen av bensin. Etter hovedregelen er all import og produksjon av bensin avgiftspliktig. Men ut fra nærings- og sosialpolitiske vurderinger har Stortinget i det årlige avgiftsvedtak fritatt bensin som nyttes til visse formål. I de fleste tilfellene er fritakingen avhengig av søknad fra bensinforbrukeren. Etter vedtaket for 1957/58 er bensin nyttet til følgende formål fritatt for avgift:

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

Avgiftssatsen er etter vedtaket 18 øre pr. liter. Samme satsen gjelder også for annet flytende drivstoff, bortsett fra solarolje som er fritatt for avgift.

Tilleggsavgift på bensin. Lovhjemmel for denne avgiften blir vedtatt årlig. Reglene om avgiftsplikt er de samme som gjelder for veiavgiften på bensin. For budsjettåret 1957/58¹⁾ var satsen 32 øre pr. liter. I motsetning til den ordinære veiavgiften er tilleggsavgiften på bensin ikke bundet til veibudsjettet.

Gummiavgiften. Motorvognloven gir også hjemmel for utskriving av avgift på produksjon og import av gummiringer til motorvogner. Avgiften blir beregnet etter kr. 3 pr. kg. Fritatt for avgift er ringer til vanlige sykler med montert motor. Gummiringer til traktorer som nyttes i landbruket, kan etter søknad bli fritatt for avgift.

Avgift på forbruk av elektrisk energi har hjemmel i lov av 29. juni 1951. Avgiften beregnes av produsert mengde energi og skal innbetales av vannkraftverkene. Avgiften utgjør 0,2 øre for hver kWh som ble produsert i året. Kraftverkenes utlegg skal refunderes av forbrukeren av elektrisk energi. Beregningsgrunnlaget for refusjonen skal være den energimengde som abonnentene har mottatt med tillegg for det overførings-tap og den energi som produsenten har nyttet under produksjonen. Loven åpner adgang til å variere satsene etter forbrukets art ved fastsettingen av reglene for refusjonsordningen.

¹ I 1958/59 er avgiftssatsen hevet til 37 øre pr. liter.

Midlene som kommer inn i statskassen på denne måten, er bundet til bestemte utgiftskapitler. De skal etter loven nyttes til elektrisitetsforsyning i distrikter med liten eller ingen kraftforsyning, og til utbygging av samkjøringslinjer.

9. Andre avgifter.

Fyrstikkavgift¹⁾ blir pålagt med hjemmel i lov av 20. april 1915. Avgiften blir beregnet av den importerte eller produserte mengde fyrstikker og innbetales av importør eller produsent. Avgiften er 0,5 øre pr. 5 fyrstikker. Av kontrollhensyn inneholder loven forskrifter om pakking, regnskapsføring etc.

Stempelavgift på spillkort utskrives etter lov av 5. mars 1869. Den skal innbetales av produsent eller importør. Avgiften er kr. 2 pr. spill. Som minsteavgift regnes etter loven den avgiften som tilsvare 1 000 spill. Av kontrollhensyn blir spillet påført offentlig stempel som bevis for at avgiften er betalt.

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

Almanakkavgift. I «Lov om Universitetet i Oslo» av 1905 har Universitetet fått eneretten til å utgi almanakker. Denne retten er overdratt Almanakkforlaget. Forlaget innbetaler en avgift som går inn på Universitetets budsjett.

Laste- og fyravgifter skal innbetales ved sjøverts innførsel av varer fra eller ved utførsel av varer til utlandet. Etter lov av 18. september 1909 skal det beløp som avgiften innbringer til statskassen utover 2,2 mill. kr. anvendes til et fond til fordel for sjømenn. Ved lov av 8. desember 1948 er det fastsatt at disse midlene skal nyttes ved finansieringen av pensjonstrygden for sjømenn.

Bestemmelsene om laste- og fyravgiftene finnes i innledningen til tolltariffen. Avgiften er pålagt fartøyer som transporterer import- eller eksportvarer. Den beregnes pr. registertonns bestuvning for de utlossede eller innlossede varene. Avgiften skal ikke beregnes av flere tonn enn fartøyets nettodrektighet.

I de fleste tilfellene er satsene²⁾ kr. 1,10 pr. tonn ved innførsel og kr. 0,60 pr. tonn ved utførsel. Det er egne satser for inn- og utførsel til Finnmark fylke. Dessuten er det lavere satser for malm, stein osv. og for trelast. Bestemmelsene fritar en del varer for avgift.

Avgift på kontrahering av skip ble innført vinteren 1955. Formålet var vesentlig å bremse importen. Avgiften er ment å skulle være

¹ Fyrstikkavgiften er opphevet fra 1. juli 1958. ² De to angitte satsene er fra 1958/59 redusert til kr. 0,50 og kr. 0,30 pr. tonn.

rent midlertidig. Det ble derfor fastsatt at avgiftsmidlene skal avsettes på separatkonto i Norges Bank og kan bare disponeres etter Stortingets nærmere bestemmelser. Avgiften innbetales av rederiene på utenlandske og innenlandske kontrakter om bygging av skip på over 2 500 brutto reg.tonn. Avgiften rammer kontrakter som er inngått i perioden fra 1. juli 1955 til og med 30. juni 1956.

Avgiften skal utgjøre 20 pct. av de beløp som rederiet betaler verkstedet innen 1. juli 1957 og 10 pct. av de beløp som betales i tidsrommet 1. juli 1957—30. juni 1958. Den samlede avgiften er begrenset til 10 pct. av byggesummen.

Det er vanlig at rederiene finansierer byggekontraktene ved private låneopptak i utlandet. I slike tilfelle konkurrerer ikke rederiene med andre næringer om den begrensede valutatilgangen. Dette er det tatt hensyn til ved utformingen av avgiftsvedtaket. Etter bestemte regler faller avgiften bort, når kontrakten blir dekket ved lån i byggelandets valuta eller i valuta som fritt kan konverteres i byggelandets valuta.

Avgiften på motorkjøretøyer og traktorer ble innført samtidig og har samme bakgrunn som avgiften ovenfor. Den skal betales både ved import og ved innenlandsk produksjon. Ved import skal det betales 10 pct. av tollverdien med tillegg av toll og trafikkavgift. Verdien av dekk og slanger blir holdt utenfor. Ved innenlandsk produksjon skal det betales 10 pct. av prisen fra produsent til forhandler.

Avgift ved overdragelse av tidligere her i landet registrerte motorkjøretøyer. Salg av brukte løsøre gjenstander er fritatt for alminnelig omsetningsavgift, når salget ikke foregår gjennom en selvstendig næringsdrivende. Med hjemmel i loven om omsetningsavgift av 19. mai 1933 er det fra 1. januar 1956 innført en spesiell avgift ved salg av brukte motorkjøretøyer. Med noen få unntak omfatter avgiften alle overdragelser av motorkjøretøyer som tidligere er registrert her i landet. De viktigste unntakene gjelder traktorer, mopeder og knallerter med slagvolum inntil 50 cm³. Stort sett utgjør avgiften 10 pct. av en beregnet omsetningsverdi.

B. Avgifter til offentlige fond m. v.

Avgift til skogtiltaksfondet ble innført ved lov av 9. november 1956. Fondet har til formål å yte tilskott eller lån til fremme av skogbruket gjennom fellestiltak. Avgiften blir vedtatt av Kongen for et år om gangen. Etter gjeldende bestemmelser omfatter avgiftsordningen grantømmer og grankubb. Avgiften innbetales av treforedlingsbedrifter og beregnes av skogvirke mottatt innenfor et nærmere angitt tidsrom. Avgiftssatsene er kr. 3,25 pr. m³ fast mål for tømmer og kr. 2,50 pr. m³ løst mål for tømmer.

Selavgift til selfondet. Fangst av sel er regulert ved lov av 14. desember 1951. Etter denne loven kan Kongen med samtykke av Stortinget bestemme at det skal betales en nærmere fastsatt avgift pr. fanget sel. Denne avgiften skal gå til et fond som skal nyttes til vitenskapelige og praktiske undersøkelser av interesse for selfangsten. For fangstsesongen 1956 var selavgiften kr. 0,30 pr. fanget storkobbe og klappmyss og kr. 0,10 pr. annen fanget sel. Avgiften skal trekkes fra før fordelingen av utbytte blir foretatt mellom fangstrederi og mannskap.

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

Ved utførsel og ved innenlandsk omsetning av hermetisk brisling og sild skal det til et fond til dekning av utgiftene ved fellesreklame svares en avgift på 1 pct. av verdien.

Ved utførsel og ved innenlandsk omsetning av alle sorter hermetiske fiskevarer, skalldyr og skjell, og dessuten av halvkonserver av ansjos og sildedelikatesser, skal det svares en avgift på 0,4 pct. til et fond til dekning av utgiftene ved driften av Hermetikkindustriens laboratorium i Stavanger.

Verdigrunnlaget fastsettes etter en basispris, som så vidt mulig skal svare til salgsprisen for varen. Avgiften betales hver tredje måned av den fabrikk som foretar salget.

Avgift på konserver av kjøtt og fle sk, grønnsaker, frukt og bær har hjemmel i lov av 3. juli 1953. Avgiften skal innbetales av tilvirker eller importør og skal utgjøre $\frac{1}{2}$ pct. av salgsverdien. Midlene som kommer inn, skal gå til et forskningsfond.

Avgift på hermetikk til fordel for Hermetikk- og konservindustriens fagskole skal beregnes ved utførsel og ved omsetning til innenlandsk forbruk av alle sorter hermetiske kjøtt- og fiskevarer. Avgiften som har hjemmel i lov av 17. juli 1953, utgjør 1,5 promille av verdien.

Utførselsavgift på klippfisk¹⁾ er innført ved lov av 5. juni 1953. Avgiftssatsen er satt til 1 øre pr. kg og betales ved utførsel av klippfisk. Avgiften blir innbetalt til Klippfisknæringens Reklamefond.

Utførselsavgift på medisintran har hjemmel i lov av 22. juni 1928. Den innbetales ved utførsel av torskelevertran. Avgiftssatsene er kr. 1,50 pr. tønne for damprenset medisintran og kr. 0,50 pr. tønne for

¹ En tilsvarende avgift er ved lov av 14. mars 1958 innført for eksport av tørrfisk. Denne avgiften innbetales til Tørrfisknæringens Reklamefond.

rå medisintran eller blank tran. Midlene går inn i Reklamefondet for norsk medisintran og nyttes til fellesreklame i utlandet.

Utførselsavgift for gate- og kantstein har hjemmel i lov av 25. mars 1938, og betales ved utførsel av slik stein. Avgiftssatsen er 10 øre pr. tonn for gatestein og 15 øre pr. tonn for kantstein. Midlene går inn i Reklamefondet for gate- og kantstein.

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

Utførselsavgift til Laksefondet har hjemmel i lov av 31. mars 1933, og skal innbetales ved utførsel av laks og sjørret. Avgiftssatsen er satt til kr. 5,00 pr. 100 kg. Midlene som blir innbetalt til fondet, skal anvendes til fremme av laks- og sjørretfiskeriene. Ved lov av 30. juni 1955 er det fastlagt at denne avgiften skal legges om etter nærmere bestemmelse av Kongen.

Utførselsavgift på fisk og fiskevarer. Ved lov av 30. juni 1955 ble det innført en ny avgift, som skal avløse den tidligere utførselsavgiften på fiskevarer til Havnefondet og medisinalavgiften. Av midlene som kommer inn går 20 pct. til Havnefondet, 35 pct. til garantifondet for lottfiskere, og resten nyttes som tilskott til egenpremien for fiskere og fangstmenn under syketrygden og ulykkestrygden.

Avgift til Norges eksportfond ble innført ved lov av 23. mars 1956. Samtidig ble lisensavgiften ved eksportregulering opphevet. Avgiften skal betales ved all vareeksport. Beregningsgrunnlaget er utførselsverdien og satsen er $\frac{3}{4}$ ‰. Midlene som kommer inn, skal nyttes til fremme av Norges eksportinteresser. Fondet skal forvaltes og disponeres av Norges Eksportråd.

Avgift på bygge- og entreprenørvirksomhet ble innført ved lov av 28. juni 1952. Avgiftene skal innbetales av bedrifter i bygg- og anleggssektoren som er pliktig til å holde arbeiderne ulykkestrygdet etter lov om ulykkestrygd for industriarbeidere m. v. av 1931. Avgiften beregnes med 5 promille av den arbeidsfortjeneste som danner grunnlaget ved beregningen av premien ved ulykkestrygden. Midlene skal gå til et fond for byggeteknisk og geoteknisk forskning. Fondet administreres av Norges Teknisk Naturvitenskapelige Forskningsråd.

Avgifter til Finnmark skogfond. Finnmark skogfond er opprettet ved lov av 22. juni 1863. Til fondet innbetales en avgift på lakse-

brev, en utvisningsavgift for laksefiske i Finnmark, en jaktavgift på stats-eiendommer i Finnmark og malmavgift fra A/S Sydvaranger.

Avgift til Sokndalsfondet. I konsesjonsbetingelsene til A/S Titania er bedriften pålagt en produksjonsavgift til Sokndalsfondet. Midlene skal tjene til økonomisk støtte for distriktet hvis bedriften innstiller.

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

Avgifter til Det spesielle garantifond for lån i Norges kommunalbank. Garantifondet er opprettet ved lov av 25. mars 1949. Avgiftene til fondet er pålagt kraftverk som produserer over 100 kW. De skal årlig betale 5 øre pr. 1000 kWh produsert energimengde. Når fondet garanterer for et lån, skal et prosentvis fradrag av hvert enkelt lån tilfalle fondet.

Avgift til Hjelpesfond for kunstnere. Fondet er opprettet ved lov av 4. november 1948. Avgiften til fondet skal innbetales ved all offentlig omsetning av bildende kunst. Som bildende kunst regnes malerier, skulpturer og tegnekunst, men bare de signerte, originale kunstverkene. Avgiftssatsen skal etter loven maksimum utgjøre 3 pct. av omsetningsverdien. Den sats som skal brukes, fastsettes av Kirkedepartementet. For tiden nyttes maksimumssatsen.

Stempelavgift på radiomateriell har hjemmel i lov om Kringkastingen av 24. juni 1933. Avgiftene beregnes ved omsetningen av alle former for mottakere og til dels også ved salg av radiodeler, f. eks. radiorør, høyttalere osv. Avgiftssatsene, som fastsettes av Stortinget, varierer med materiellets verdi. Den gjeldende satsen er ca. 10 pct. av detaljprisen eksklusive den alminnelige omsetningsavgift. Midlene går direkte inn på Norsk Rikskringkasting driftsbudsjett. Avgiften kan derfor med en viss rett betraktes som en pris for de tjenester Kringkastingen yter, på samme måten som lytterlisensen.

Kapitel 16. Avgifter på bruken av driftsmidler og varige konsumgoder.

Under dette avsnittet behandles alle avgifter som blir pålagt bedrifter eller personer som eier eller nytter varige driftsmidler eller konsumgoder. Slike avgifter er lite brukt i det norske avgiftssystem. De to viktigste avgiftene er avgiftene på motorvogner og eiendomsskatten. Men blant geby-

rene er det mange som kan henføres til denne kategori av innbetalinger, f. eks. patent- og mønstergebyrene, bilkontrollgebyr, skipskontrollgebyr, lytterlisens til Kringkastingen osv.

Ofte vil det være vanskelig å trekke et skille mellom avgifter på driftsmidler og avgifter på bruk av konsumgoder. Enkelte varer kan betraktes både som varige konsumgoder og driftsmidler. Slike varer blir som regel behandlet likt i avgiftsvedtakene. Formålet med avgiften på motorvogner er til dels å ramme et bestemt luksusforbruk. Spesielt blir dette understreket ved at avgiftssatsene stiger med bilens verdi. Men avgiften er også pålagt biler som nyttes som driftsmidler, selv om vedtaket i stor utstrekning fritar biler som nyttes til ervervsmessig personbefordring. Eiendomsskatten til kommunene og fylket rammer både boligbygg og driftsbygninger.

A. Avgifter over statsbudsjettet.

1. Avgift på motorvogner.

Avgiften på motorvogner har hjemmel i lov av 18. juli 1917. Den utskrives av skattefogden etter oppgaver fra politiet over registrerte skattepliktige motorvogner. Etter hovedregelen er alle registrerte biler og motorsykler bestemt for personbefordring skattepliktige. Men fra denne hovedregelen gjelder det mange unntak. Unntakene omfatter vesentlig motorvogner som nyttes av ervervsdrivende med offentlig bevilling til å drive personbefordring som næring (drosjer, rutebiler osv.). Av sosiale grunner er også spesialvogner for invalider og hjelpemotorer til tråsykler fritatt for avgift.

Skattevedtaket skiller mellom motorsykler og andre motorvogner. Avgiften på motorsykler er satt til kr. 100 pr. år.

Motorvognene ellers er delt inn i 12 skatteklasser. Klassifiseringen av de forskjellige vogntypene blir foretatt av et sakkyndig utvalg. Verdien av motorvognen er det viktigste grunnlag for inndelingen, men det blir også tatt hensyn til kvalitet og utstyr for øvrig.

I avgiftsvedtaket er det fastsatt egne satser for hver skatteklasse. Satsene er også avhengige av bilens alder.

Tabellen på side 123 gir en oversikt over avgiftssatsene i 1957/58.

De ordinære europeiske bilmerkene er stort sett plassert i skatteklassene II, III og IV. Amerikanske bilmerker er stort sett plassert i skatteklasser V og høyere skatteklasser.

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

Skatte- klasse	Modellår 1952—1956	Modellår 1947—1951	Modellår 1942—1946	Eldre modeller ¹⁾
	Kr.	Kr.	Kr.	Kr.
I	250	225	100	100
II	300	250	100	100
III	350	300	100	100
IV	450	350	100	100
V	550	400	100	100
VI	700	500	100	100
VII	900	600	250	100
VIII	1 100	700	300	200
IX	1 400	900	350	200
X	1 800	1 100	400	200
XI	2 300	1 400	500	300
XII	2 800	1 600	600	300

2. Veivavgift på motorvogner.

Den viktigste veiavgiften blir beregnet av alt flytende drivstoff som blir importert eller produsert, bortsett fra solarolje. Disse avgiftene er omtalt under avsnittet om produksjon og omsetningsavgift.

Motorvogner som ikke nytter avgiftspliktig flytende drivstoff,²⁾ må betale veiavgifter beregnet på grunnlag av vognens vekt. Avgiftssatsene for de fleste motorvognene varierer fra kr. 70 til kr. 120 årlig pr. 100 kg av vognens vekt. Det viktigste unntaket er traktorer i landbruket, hvor satsen er kr. 10 pr. år.

For lastebiler er avgiften pr. 100 kg av vognens vekt gradert etter bilenes effektive bæreevne. Bakgrunnen er at store biler har en gjennomgående større årlig kjørelengde. Avgiftssatsen varierer fra kr. 85 pr. 100 kg for lastebiler med nyttelast inntil 4,5 tonn til kr. 120 pr. 100 kg for lastebiler med nyttelast over 5 tonn.

B. Avgifter til kommunene.

1. Eiendomsskatter.

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

Utskrivning av eiendomsskatter til fylkes- og bykommunene er påbudt i

¹ I 1958/59 er avgiften på eldre modeller satt til 100 kr. uansett skattekasse.

² Veiavgiftene på motorvogner er i 1958/59 justert oppover.

skattelovene av 1911. Landsskatteloven åpner adgang for landkommunene til å sløyfe eiendomsskatten. I Finnmark fylke skal det ikke utliknes eiendomsskatt hverken til fylket eller landkommunene (men derimot til byene). Jorden i Finnmark er nemlig ikke matrikulert.

Eiendomsskatten til fylket og landkommunene utliknes på matrikulerte eiendommer etter eiendommens skyldverdi når skylden overstiger 1 mark og på verker og bruk (industrianlegg, kraftanlegg, gruver etc.). I byene utliknes skatten på all fast eiendom.

I landdistriktene kan eiendom fritas for skatt etter vedtak fra fylkestinget når skylden er under 50 øre. I byene er en rekke offentlige eiendommer fritatt for skatt. Videre kan bystyret vedta at bygninger og grunn i visse deler av byen eller gårdsbruk kan fritas for en del av skatten. Hus som helt eller delvis tjener som bolig, kan også fritas for hele eller en del av skatten i 20 år fra oppførelsen når boligforholdene i byen gjør det nødvendig og huset ble påbegynt etterat vedtektene om slikt fritak ble stadfestet. Ved midlertidig lov av 9. juli 1948 fikk den siste bestemmelsen det tillegget at slik fritaking kan vedtas for hus påbegynt eller fullført i perioden 8. mai 1945—31. desember 1948, selv om byggingen ble begynt før stadfestelsen av vedtektene. I loven om Den Norske Stats Husbank går det ellers fram at banken kan sette som vilkår for utlån at vedkommende kommune gir lettelse i eiendomsskatten for den eiendommen det gjelder.

Grunnlaget for utskrivningen av skatten på landet er jordskylden for matrikulerte eiendommer. For verker og bruk og for eiendommer i byene takserer særskilte utvalg, i herredene hvert 5. år og i byene hvert 10. år. Begge lover har bestemmelser om ny taksering og omtaksering under bestemte vilkår. Det er eiendommenes salgsverdi i fri omsetning som skal legges til grunn for taksten, men en skal søke å komme fram til en slags «normal» verdi på lengre sikt uten hensyn til spesielle forhold på takseringstidspunktet.

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

driften som drives på eiendommen. På den annen side skal en ikke bare ta hensyn til den rent fysiske eller tekniske samhörighet mellom maskiner og anlegg. En må se på anlegget fra en økonomisk synsvinkel, slik at maskiner regnes med når de ikke kan skilles fra anlegget uten uforholdsmessige økonomiske offer.

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

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

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

Eiendomsskattene utskrives med ulike satser til fylke, herred og by. Fylkesskatten fastsettes av fylkestinget og skal utgjøre minst kr. 2,00 og høyst kr. 5,00 pr. skyldmark. Den kan under spesielle forhold forhøyes ut over maksimumssatsen med samtykke av Finansdepartementet. Den skal ikke samlet utgjøre mer enn halvparten av fylkets hele skattebehov, men likevel inntil $\frac{2}{3}$ når den ikke overstiger kr. 4,00 pr. skyldmark. Herredskommuner som utlikner eiendomsskatt, kan utskrive den med inntil kr. 4,00 pr. skyldmark.

I byene skal eiendomsskatt utskrives med minst kr. 2,00 og høyst kr. 7,00 pr. kr. 1 000 takstverdi. For gårdsbruk er satsen høyst kr. 4,00. Maksimumssatsen for skatt på ubebygde grunneiendommer og grunn kan overskrides i kommuner som nytter ulike skattøre på ubebygde og bebygde grunneiendommer eller på bygninger og grunn. Men gjennomsnittssatsen må ikke overskride 7 ‰ for samtlige eiendommer i byen under ett. Finansdepartementet kan samtykke i at maksimumssatsen overskrides under særegne forhold, men eiendomsskatten må ikke i noe tilfelle utgjøre mer enn $\frac{1}{3}$ av hele det utliknede skattebeløp til kommunen.

Etter sammenslutningen av Oslo og Aker kommuner har en fått en spesiell overgangsordning for utskrivningen av eiendomsskatt i det tidligere Aker. (Lov av 11. juli 1947 med endring 8. juli 1949.)

2. Hundedavgift.

Denne avgiften har hjemmel i lov av 26. juni 1925. Avgiften betales av den som har hund, uten hensyn til om han eier den eller ikke. Avgiftssatsen fastsettes av herred- eller bystyret. Den skal ikke være høyere enn kr. 100 årlig for hver hund. Loven gir likevel adgang til å forhøye avgiften til det dobbelte for hver hund eieren har over 2. Hvalper er avgiftsfrie. Det samme gjelder hunder som bare oppholder seg i kommunen inntil 2 måneder i sammenheng. Loven fritar dessuten hunder som nyttes til spesielle formål, f. eks. politihunder, hunder i forsvaret, førerhunder for blinde, til dels hunder som brukes ved fedrift osv. Kommunestyrene har en viss adgang til å fritta hundeeiere for avgift i særlige tilfelle.

Kapitel 17. Avgifter på bruken av spesielle dokumenter.

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

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

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

Innbetalingen foregår enten ved bruk av stemplet papir eller ved kjøp av stempelmerker som påklebes dokumentet. Denne ordningen ble innført ved lov av 11. april 1885. Innfordringen og kontrollen med stempelavgiften sorterer under en egen offentlig institusjon (Stempelpapirforvalteren). Avgiftssatsene vedtas årlig av Stortinget. De satser som er referert nedenfor, gjelder for budsjettåret 1957/58.

Veksler. Stempelavgiften på veksler ble innført ved lov av 17. mars 1902. Avgiftspliktige er alle veksler som er betalbare eller bringes i omløp her i riket, bortsett fra veksler utstedt av Norges Bank. Etter avgiftsvedtaket skal det betales 0,10 kr. når vekslenes pålydende er inntil kr. 200. Satsene stiger deretter med kr. 0,10 for hver ny kr. 200 inntil kr. 2 000. Når pålydende er større, gjøres et tillegg på kr. 0,50 for hver kr. 1 000.

Vekselobligasjoner. Avgift på utstedelse og fornyelse av veksel-

obligasjoner ble innført i 1915. Avgiften beregnes av obligasjonenes pålydende beløp. De første kr. 5 000 er fritatt for avgift. Fra kr. 5 000 inntil kr. 6 000 er avgiften kr. 3,00. Satsene stiger siden med kr. 0,50 for hvert kr. 1 000.

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

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

For aksjer er avgiftssatsen kr. 0,75 når sluttseddelens pålydende er inntil kr. 100. Den stiger til kr. 9,00 når pålydende er over kr. 1 000 og inntil kr. 1 200. Når pålydende er større, betales et tillegg på kr. 1,50 for hvert kr. 200.

Ved omsetningen av obligasjoner er satsen kr. 0,10 for de første kr. 100, kr. 2,25 når pålydende er mellom kr. 2 500 og kr. 3 000. For større beløp gjøres et tillegg på kr. 0,75 for hvert kr. 1 000.

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

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

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

Andre dokumenter. Ved firmaanmeldelser fra innenlandske

aksjeselskaper skal det betales en avgift på kr. 1,00 for hver kr. 100 av aksjekapitalen.

I forskjellige lover finner en for øvrig regler om stempelavgift på enkelte andre dokumenter. Loven fastsetter som regel et bestemt nummer i stempelpapirtariffen som skal brukes ved skattleggingen. Ved interessentskapskontrakter skal det f. eks. nyttes tariffens nr. 6, ved ektepakter nr. 7 osv.

Kapitel 18. Konsesjons- og etableringsavgifter.

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

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

I de fleste tilfellene er bevillingene gjort avhengig av at det innbetales en avgift til en eller annen offentlig kasse. Et av hovedformålene er at inntektene av avgiftene skal dekke utgiftene i forbindelse med bevillingen og kontrollen. Innbetalingene har derfor nærmest karakter av gebyrer. (En rekke av gebyrene på statsbudsjettet gjelder bevillinger.) Men ofte er det en forutsetning at avgiftene skal gi inntekter ut over dette. De fleste av disse avgiftene går direkte inn på offentlige fond med bestemte vedtekter om hvilke formål midlene skal brukes til. Men også i de kommunale regnskaper vil en finne enkelte avgifter av denne typen.

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

For å erverve eiendoms- eller bruksretten til vannfall over en viss størrelse, må alle, bortsett fra stat og kommune, ha offentlig konsesjon. Fra denne generelle regel finnes en del unntak i forbindelse med overføringer

ved arv, ekteskap o. l. Konsesjonæren må årlig betale avgifter til staten (fondet) og til kommunen. Beregningsgrunnlaget for avgiftene er den gjennomsnittlige kraftmengde en kan regne med at vannfallet kan produsere etter utbyggingen. Satsene fastsettes av Kongen innen grenser som loven trekker opp. Avgiftene til staten skal ikke være under kr. 0,10 og i regelen ikke over kr. 3 pr. naturhestekraft. De tilsvarende grenser for avgiften til kommunene er kr. 0,10 og kr. 4.

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

Også bruken av elektrisk energi er til dels regulert ved konsesjon. Private selskaper eller personer kan ikke erverve større mengder elektrisk energi enn 500 hestekrefter uten offentlig godkjenning. I denne sammenheng kan det fastsettes en særlig avgift til staten på inntil kr. 3 pr. hestekraft og en kommunal avgift på kr. 4 pr. hestekraft.

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

Konsesjonsavgift på hvalfangst. Virksomheten i hvalfangstnæringen er regulert ved lov av 16. juni 1939. Med få unntak må en ha offentlig tillatelse til å drive fangst av hval. Ved fangst av hval fra landstasjon skal det betales en årlig avgift på kr. 100 til Hvalkonsesjonsfondet. Samme lov gir hjemmel for en produksjonsavgift på inntil kr. 1,15 pr. fat tilvirket olje. Denne avgiften skal betales ved nesten all fangst av hval. Inntekten av avgiften går inn i Hvalfangstbedriftenes kontrollavgiftsfond og Hvalfangstbedriftenes sikringsfond.

Vilt-, jakt- og fiskeavgifter. Jaktloven av 14. desember 1951 har til formål å bedre vilkårene for et effektivt viltstell i landet. Avgiftene skal for en stor del finansieres ved avgifter på jakten. Avgiftene skal innbetales til Viltfondet. For retten til å drive årlig jakt betales en årlig avgift på kr. 10 for hver enkelt kommune jakten drives i eller kr. 50 når det ikke er områdebegrensning. I tillegg er det avgift på gevær og avgift pr. felt dyr for elg, hjort og rein. På jakt- og fiskerettigheter er det for øvrig en del innbetalinger som har mer karakter av gebyr og som går inn i spesialfond (f. eks. Finnmark Skogfond).

Avgifter på skjenkerettigheter har hjemmel i rusdrikkloven av 1927. Kommunestyret avgjør i de fleste tilfelle hvem som skal ha adgang til skjenking av øl og vin og bestemmer innen visse grenser hvor store avgifter som skal betales for rettigheten. Omfatter rettigheten bare salg av øl, skal avgiften ikke være under kr. 100 og ikke over kr. 200 pr. år. Rettig-

heter utelukkende til salg av øl som ikke inneholder over 2,5 volumprosent alkohol, er avgiftsfrie. For utvidd skjenkerett (øl og vin) skal avgiftene ikke være under kr. 300 pr. år på landet eller kr. 600 i byene og ikke over kr. 1 500 på landet og kr. 3 000 i byene. Med samtykke av Sosialdepartementet kan kommunestyret endre grensene.

For turist- og høyfjellshoteller og for passasjerskip i fart mellom Norge og utlandet avgjøres spørsmålet om skjenkerettigheter av Sosialdepartementet. Også for disse bevillinger skal det betales en årlig avgift som fastsettes av departementet. Inntektene av disse avgiftene går inn i uførhets- og aldersfondet og til bekjempelse av alkoholmisbruk.

Kapitel 19. Avgifter på arv.

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

Den private arveretten begrunnes i stor utstrekning med ideologiske og 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 arvelovgivningen er dette forhold ivaretatt ved regler om slektens arverett og en begrenset testasjonsrett. Etter hvert som synet på slektsbåndet har endret seg, har myndighetene kuttet bort stadig nærmere slektsledd fra arveretten. Det er tilsvarende synspunkter som ligger til grunn når avgiftssatsenes størrelse varierer med slektskapsforholdet.

Et annet grunnleggende prinsipp i vår arvebeskatning er at skattebeløpet skal være avhengig av mottakerens økonomiske stilling. Gjennom progressive skatteskalaer er avgiftens relative andel av arvelotten gjort avhengig av arvelottens størrelse. Videre er det etter krigen innført en tilleggsavgift som tar hensyn til arvingens formuesstilling før han mottar arven. Også denne skatteskalaen er progressiv. Progresjonen er her avhengig av formuens størrelse.

Arveavgiften fører til at det blir inndratt av midler fra personlige be-

drifter. Selskaper, foreninger, institusjoner etc. kan ikke stå som arvelater.

Dette får særlig betydning hvis det går kort tid mellom hver gang bedriften skifter eier som følge av dødsfall.

(Ordinær) arveavgift. De viktigste bestemmelser om arveavgiften finnes i lov av 8. april 1905 med senere tilleggslover. Avgiften skal pålegges alle formuesoverføringer ved arv. Grunnlaget er arvemidlenes nettoverdi. Foruten gjelden kan kostnadene ved oppgjøret trekkes fra, men ikke selve avgiftsbeløpet.

Arven trenger ikke være en direkte formuesoverføring. Arvingens disposisjonsrett kan være begrenset til avkastningen av formuen. Loven om arveavgift gir detaljerte regler for hvordan avgiftsgrunnlaget skal beregnes i slike tilfelle.

Hvis rettigheten eller inntekten er begrenset til arvingens levetid, vil kapitaliseringen være avhengig av personens alder når avgiftsplikten inntreffer. Kapitaliseringsfaktoren synker med stigende alder. Beregningen foregår etter en skala som er tatt inn i loven. For øvrig bestemmer loven hvilke faktorer som skal brukes når disposisjonsretten er avgrenset til et bestemt antall år. Hvis det ikke foreligger noen tidsbegrensning slik at en kan regne med at rettigheten skal være bestandig, settes avgiftsgrunnlaget til det 25-dobbelte av inntektens årlige verdi.

Forat arvelateren ikke på forhånd skal disponere formuen på en slik måte at avgift unngås, er det tatt inn bestemmelser om at forskott på arv, eller gaver som tilfaller en person eller institusjon ved dødsfall, skal være avgiftspliktig. Som arveforskott regnes etter hovedregelen alle utdelinger av formue til en eller flere arvinger, selv om det går under navn av gave. Det gjelder dog visse begrensingsregler. Blant annet regnes ikke særfordeler som en arving oppnår på grunn av endrede økonomiske forhold i familien, som arv, heller ikke ytelser til utdanning, hvis det ikke er arvelaterens vilje at ytelsen skal betraktes på denne måten.

Mens reglene om beregningsgrunnlaget er fastsatt ved lov, blir satsene vedtatt årlig av Stortinget. For de fleste avgiftspliktige er satsene progressive med størrelsen av arven. Progresjonen i avgiftssatsene og nivået er gjort avhengig av slektskapsforholdet mellom arving og arvelater. Vedtaket for budsjettåret 1957/58 har følgende inndeling:

- a. Arv som tilfaller barn eller foreldre av arvelateren.
- b. Arv som tilfaller slektninger av arvelaterens barn i rett nedstigende linje.
- c. Arvelaterens søsken m. fl. Nærmere definert i vedtaket.
- d. Arv etter testamente.
- e. Annen arv etter loven.

Tabellen på side 132 gir en oversikt over hvilke satser som ble brukt ved de forskjellige alternativer:

	Kr.	a Pct.	b Pct.	c Pct.	d Pct.	e Pct.
Av arvelottens første	1 000	0	0	0	0	0
» » neste	1 000	0	0	6	10	20
» » »	5 000	2	4	6	10	20
» » »	3 000	4	6	6	10	20
» » »	5 000	4	6	8	12	25
» » »	5 000	6	8	8	12	25
» » »	5 000	6	8	10	15	30
» » »	15 000	8	10	10	15	30
» » »	20 000	10	12	12	20	35
» » »	30 000	12	15	15	25	40
» » »	10 000	15	20	20	25	40
» » »	20 000	15	20	20	30	45
» » »	10 000	15	20	25	30	45
» » »	20 000	20	25	25	30	45
» » »	10 000	20	25	25	35	50
» » »	20 000	20	25	30	35	50
» » »	20 000	25	30	30	35	50
» » »	40 000	25	30	35	40	55
» » »	10 000	25	35	35	40	55
» » »	50 000	30	35	40	40	55
» » »	50 000	30	40	40	50	60
» » »	50 000	35	40	50	50	60
Høyere beløp (over 400 000 kr.)		35	45	50	50	60

Arv som tilfaller legater, stiftelser, selskaper og foreninger med almen-nyttige formål skal skattlegges etter en proporsjonal sats på 10 pct. Hvis medlemmer av en bestemt familie er fortrinnsberettiget ved legatutdelingen, er avgiftssatsen 15 pct. Foreninger med andre formål skattlegges etter satsene under alternativ d ovenfor, men minstesatsen er satt til 15 pct.

Tilleggsavgift på arv. Ved lov av 30. juni 1947 ble det bestemt at det skulle beregnes en tilleggsavgift på arv. Størrelsen av tilleggsavgiften er gjort avhengig av hvor stor formue arvingen har. Det er antatt formue ved statsskattelikningen som blir lagt til grunn. Etter vedtaket for 1957/58 er de første 10 000 kroner av arvelotten fritatt i alle tilfelle.

For øvrig beregnes tilleggsavgiftene etter følgende satser:

Når den avgiftspliktiges formue utgjør:

Inntil	kr. 25 000	0 pct. av arvelotten
Over kr. 25 000 inntil »	40 000	1 » » »
» » 40 000 » »	60 000	2 » » »
» » 60 000 » »	90 000	3 » » »
» » 90 000 » »	150 000	4 » » »
» » 150 000 » »	250 000	5 » » »
» » 250 000 » »	400 000	10 » » »
» » 400 000		15 » » »

Vedtaket setter likevel visse maksimumsgrenser for tilleggsavgiften.

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

må betales avgift i det landet hvor eiendommer ligger. Tilsvarende generelle regler gjelder ikke for annen formue, men Regjeringen kan etter loven inngå særavtaler med et annet land for å unngå dobbeltskattlegging.

Kapitel 20. Avgifter til Prisdirektoratets fond.

De avgifts- og tilskottsordninger som Prisdirektoratet har gjennomført etter krigen, har hatt hjemmel i «Mellombels lov om prisregulering og anna regulering av næringsverksemd» av 30. juni 1947. I § 5 i denne loven het det at Prisdirektoratet kan «påleggja næringsdrivande å svara avgift til bruk for reguleringstiltak eller som ledd i anna regulering etter denne paragrafen». § 25 i den permanente prisloven av 26. juni 1953 gir hjemmel for tilsvarende avgiftsordninger.

Alle avgiftene blir pålagt til selvstendige fond. Hvert fond har vedtekter med nærmere regler om fondets formål, hvilke inntekter som tilføres fondet osv. De enkelte avgiftsvedtakene blir gitt ved særskilte bestemmelser av Finansdepartementet eller av Prisdirektoratet med departementets godkjenning. På side 27 har vi tatt inn en tabell som viser hvilke fond som sorterer under Prisdirektoratet.

Det ligger i sakens natur at de forskjellige avgifts- og tilskottsordninger under Prisdirektoratet må ha en midlertidig karakter. De vil variere med skiftende priser, kostnadsforhold, produksjonsmengder og eksport- og importkvanta. Også endringer i den politiske utvikling og i vilkårene for den mellomfolkkelige samhandel kan få sterk innflytelse. Fonds- og avgiftsordningene har derfor gjentatte ganger vært revidert. Nye avgifter og fond er kommet til, mens andre har gått ut. Midlene i de fond som har gått ut, er som regel blitt overført til andre fond med tilsvarende formål. I de fleste tilfellene er de overført til det alminnelige prisreguleringsfondet.

Det kan diskuteres om mange av avgiftene over Prisdirektoratets fond kan kalles skatter i vanlig forstand. Hensikten med mange avgifter til reguleringsfondene er ofte å jamne ut ulikheter i produksjons- og importpriser innen en og samme varegruppe. Slik ordningen er praktisert, blir avgiftene ofte tilbakebetalt som tilskott til avgiftsbetalerens bransje. Selv om innbetalinger fra og tilskott til en bransje er like store, kan imidlertid resultatet bli at det foregår inntektsoverføringer mellom de enkelte bedrifter. Ved hjelp av enkelte avgifter foregår det også overføringer til forbrukerne. Særlig gjelder dette siste avgifts- og tilskottsordninger over Prisdirektoratets alminnelige prisreguleringsfond.

Det vil føre for langt å gjennomgå alle avgifter som har forekommet under Prisdirektoratet. På grunn av mange av avgiftenes midlertidige karak-

ter, vil det også stort sett ha liten interesse. Større interesse har det å få trukket opp de prinsipielle retningslinjene for avgifts- og tilskottsordningene. Det vil vi gjøre ved å gruppere dem etter de formål de er utsett til å tjene. Mange avgifts- og tilskottsordninger tjener flere formål. Hvordan de skal grupperes, vil derfor i mange tilfelle bare være et spørsmål om hvilken side vi ønsker å framheve.

Avgifter for å inndra ekstraordinær konjunkturfortjeneste eller annen ekstraordinær fortjeneste. Slike avgifter var alminnelige i de gode konjunkturårene etter krigen. Dette gjaldt bl. a. avgifter som skulle inndra eksportfortjeneste som en hevdet hang sammen med at det innenlandske kostnadsnivået ble holdt nede ved subsidiering av norske forbruksvarer. Etter hvert som konjunkturerne på verdensmarkedet har endret seg, har mange av de viktigste avgiftene i denne gruppen falt bort, bl. a. avgiften på treforedlingsprodukter. Den skulle betales ved utførsel av cellulose eller tremasse eller ved levering til innenlandske bedrifter som produserer papp eller papir etc. Prisdirektoratet fastsatte en basispris som skulle dekke kostnadene og en rimelig fortjeneste. Basisprisen ble justert hvert kvartal. Forskjellen mellom basisprisen og den gjennomsnittlige eksportprisen var gjenstand for avgiftspålegg. Det var en fast grunnavgift pr. levert tonn cellulose eller tremasse. Hvis eksportprisen var høyere enn summen av basisprisen og grunnavgiften, skulle bedriftene i tilleggsgavgift betale en viss prosent av forskjellen. Hvis eksportprisen var lavere, skulle grunnavgiften reduseres. Avgiften på treforedlingsprodukter ble opphevet fra 1. juli 1952.

Over statsbudsjettet bevilges det tilskott til nedskrivning av prisen på mjølk og mjølkprodukter. Denne nedskrivningen vil nærmest ha karakter av eksportpremie hvis mjølkproduktene blir eksportert. Det er derfor innført en avgift på merfortjenesten som blir oppnådd ved salg til utlandet. Av samme grunn er det pålagt en avgift på eksport fra margarin- og matfettfabrikker som nytter fett til nedskrevne priser i produksjonen.

Avgifter til alminnelig nedskrivning av prisene eller nedskrivning av prisene i bestemte bransjer. I denne gruppen kommer flere viktige forbruksvarer. Av avgiftsmidlene på det alminnelige prisreguleringsfond blir det gitt tilskott til nedskrivning av prisen på råstoffer i margarinproduksjonen.

Eksportavgiftene på fisk finansierer bl. a. nedskrivning av innenlandsprisene på fisk.

Avgifter til utjamning av prisene etter marked (innenlandsk marked, eksport- og importmarked). Hensikten kan f. eks. være å oppnå ensartede priser for varer som er kjøpt inn til ulike priser. Dette er bakgrunnen for prisutjamningen for varer som

er gjenstand for fellesimport gjennom Norges Colonialgrossisters Forbund. Prisdirektoratet fastsetter i dette tilfelle de avregningspriser som til enhver tid skal legges til grunn for utjamningsoppgjørene. Her er det kanskje først og fremst forbrukernes interesser som er det avgjørende.

I mange tilfelle kan også formålet for prisutjamningen være å sikre en bestemt næring stabile priser uansett marked. Slike ordninger er tatt i bruk for å finansiere en utjamning av inntekten ved eksport av sild og fisk og produkter av sild og fisk. Det er fastsatt en avregningspris som er slik at eksportøren får dekket utgiftene med tillegg av en rimelig fortjeneste. Ved eksport av varer som omfattes av prisutjamningen, skal eksportøren innbetale en avgift som svarer til forskjellen mellom avregningsprisen og eksportprisen når den siste er høyest. Omvendt får eksportøren et tilskott fra fondet når avregningsprisen er høyest.

Prisutjamningsutvalget for fisk avgjør hva som skal regnes som utførselspris. Når eksportøren selv forhandler med kjøperen om salgsprisen, skal utjamningsordningen gjennomføres slik at eksportøren blir direkte økonomisk interessert i å oppnå høyest mulig pris, f. eks. ved at utførselsprisen settes på forhånd. Denne utjamningsordningen har gitt store overskott, som til dels blir brukt til andre formål i fiskerisektoren.

Avgifter til gradering av prisene etter det formål vareleveringen skal gå til. Hensikten er ofte ved hjelp av lave priser å støtte næringer hvor det av ulike grunner kan være ønskelig å holde kostnadsnivået nede. Det siste eksempelet på en slik prisutjamning fikk vi i samband med prisfastsettingen for tømmer i sesongen 1954/55. Formålet med ordningen var å hindre at de relativt gunstige eksportprisene på treforedlingsprodukter og skogeiernes krav om høyere tømmerpriser skulle slå ut i høyere innenlandspriser på trelast. Dette ble oppnådd ved å fastsette en felles lav maksimalpris på tømmer uansett om det ble levert til treforedlingsindustrien eller til trelastbruk. Samtidig måtte treforedlingsindustrien betale en avgift på mottatt tømmer fra hogstsesongen 1954/55. Denne avgiften finansierer en utjamningsordning som sikrer skogeierne et tilskott for all tømmerlevering, både til skur og treforedling. Tilskottet skal brukes til investeringsformål i skogen. I samme gruppe kommer også tilskottene til nedskrivning av prisen på avisapapir for å holde avisprisene nede.

Prisreguleringsfondet for fiskeredskap finansierer en tilskottsordning for råstoffer til fiskeredskap. Midlene skaffes fra eksportavgiftene på fisk og fra avgifter på andre produkter med tilsvarende råstoffer.

Avgifter til utjamning av prisene over tiden (f. eks. for å eliminere sesongsvingninger). Avgifts- og tilskottsordninger for å jamne ut prisene over tiden er bl. a. tatt i bruk for å kunne holde uforandrede priser for importvarer over et lengre tidsrom. Det er

således gjennomført en prisutjamning for linfrø for å oppnå mer stabile priser på linolje. De importerte partier linfrø er blitt avregnet på grunnlag av utjamningspriser som blir fastsatt av Prisdirektoratet.

Ved overgangen til nye maksimalpriser på kaffe og sukker har det vært pålagt avgifter på engroslagrene når maksimalprisene er blitt satt opp, mens det er blitt gitt tilskott når prisene er blitt satt ned. Tilsvarende ordning har vært gjennomført for kull.

Avgifter til fraktutjamning. To vesentlige formål kan bli oppnådd ved en fraktutjamning. Dreier det seg om en forbruksvare, kan en ved hjelp av frakttilskott sikre at varen koster tilnærmet det samme uansett hvor forbrukeren bor. Ved levering av margarin- og matfett til Kautokeino og Karasjok har fabrikkene særlig store fraktomkostninger. Det er derfor bestemt at de skal få tilskott til delvis dekning av fraktomkostninger ved levering til disse steder.

Dreier det seg om en råvare, kan en ved hjelp av fraktutjamningsordninger for råstofftilførslene sette bedriftene i stand til å levere sine produkter til samme pris. For margarin- og matfettfabrikkene er det gjennomført en ordning som pålegger råstoffleverandørene å yte rabatter som er fastlagt ut fra fabrikkenes beliggenhet. Ordningen er gjennomført ved at råstoffleverandørene krediterer en fraktutjamningskonto i sine regnskaper med et fast beløp pr. mengdeenhet levert fettstoff. Rabatter ved levering til margarinfabrikkene debiteres kontoen. Overskott på kontoen innbetales til det alminnelige prisreguleringsfondet, mens underskott dekkes av fondet. Råstoff som leveres til fabrikker som ikke kommer inn under fraktutjamningsordningen belastes med en tilsvarende avgift.

Avgifter til rasjonaliseringstiltak i bestemte bransjer. Hensikten med tilskott til rasjonaliseringstiltak er å øke produktiviteten og senke kostnadene. Dette kan bli gjennomført for en bransje som helhet eller for den enkelte bedrift. Reguleringsfondet for treforedlingsindustrien har som formål å yte tilskott til fremme av rasjonaliseringstiltak i treforedlingsindustrien. Tilskott av fondets midler kan ikke ytes før 1. januar 1958 med mindre det er truffet særskilt bestemmelse ved kongelig resolusjon. Rasjonaliseringsfondet for skogbruket gir tilskott til forskning og rasjonalisering. Begge disse fondene har fått midlene fra de tidligere eksportavgiftene, som ble betalt av treforedlingsindustrien.

Videre kan nevnes at eksportavgiftene på sild og fisk dekker tilskott til rasjonalisering i fiskenæringen.

Del IV. Trygdeavgiftene.

Kapitel 21. Trygdeavgiftene som ledd i skattesystemet.

Hovedformålet med de offentlige trygdeordningene er å sikre samfunnsmedlemmene en viss minimumsinntekt, når den ordinære arbeidsinntekten går sterkt ned som følge av forhold det enkelte individ ikke er herre over. Ved innføringen av den alminnelige barnetrygd og ved utformingen av reglene i de enkelte trygdeordninger er også hensynet til individenes forsørgelsesbyrde trukket inn. Men det norske trygdesystemet viser langt fra noe enhetlig bilde. Endringer i samfunnsforholdene og i synet på trygdenes oppgave etter hvert som trygdesystemet er blitt bygd opp, har ført til at ulike prinsipper er nyttet for tilfelle som saklig sett kunne ha vært behandlet likt.

Det er vanlig å dele trygdene inn i inntektstrygder og pensjonstrygder. Inntektstrygdene skal dekke inntektstap for personer som midlertidig ikke kan delta i ervervslivet (syke- og ulykkestrygd, arbeidsløsetrygd osv.). Pensjonstrygdene skal sikre eksistensgrunnlaget for personer som til en viss grad ikke lenger kan bli regnet til den ervervsføre befolkning (alderstrygd, enketrygder osv.).

Utgiftene til de sosiale trygdene blir enten dekket ved ordinære bevilgninger over de offentlige budsjettene eller ved innbetalinger fra spesielle grupper til institusjoner som administrativt og regnskapsmessig har selvstendig stilling. Begge metoder er nyttet i det norske trygdesystemet. Ved valget av framgangsmåte har det vært avgjørende om ytelsene er felles for store deler av befolkningen (barnetrygd, alderstrygd osv.) eller om ytelsene er avgrenset til spesielle interessegrupper (ulykkestrygden for industriarbeidere, pensjonstrygder for bestemte arbeidsgrupper osv.). Dette skille har også vært bestemmende for opplegget av finansieringsplanene for folketrygden (St. meld. nr. 38 for 1948 «Om folketrygden»). Det blir der foreslått at utgiftene til de generelle trygdene skal dekkes ved en alminnelig folketrygdavgift gradert etter inntekten ved statsskattelikningen, mens trygdene for mer snevre interessegrupper vesentlig skal finansieres ved innbetalinger fra arbeidsgiveren.

De finansieringsmetoder som nyttes i våre trygdeordninger, har til en viss grad samme finanspolitiske virkninger som ordinære skatter og av-

gifter. Denne oversikten over det norske skatte- og avgiftssystemet ville derfor bli ufullstendig hvis den ikke også behandlet finansieringen av trygdene. Det er ikke meningen å gi en fullstendig oversikt over det norske trygdesystemet. I publikasjonen skal vi bare behandle trygdeordninger som helt eller delvis blir finansiert ved innbetalinger fra den private sektor direkte til den offentlige trygdeforvaltning. Vi har lagt hovedvekten på en omtale av innbetalingene (premier eller avgifter), motytelsene er bare nevnt for å illustrere den skattemessige karakteren.

1. Finansieringsmetoder og fondsopplegg.

To delvis motstridende synspunkter har vært avgjørende for valget av finansieringsmetoder. Det ene synspunktet er sterkt preget av forsikringstekniske finansieringsprinsipper. Det andre synet legger større vekt på å finne fram til metoder som lettere kan tilpasses finanspolitikken for øvrig.

Flere av pensjonstrygdene bygger på at den trygdede ved premieinnbetalinger skal samle kapital tilstrekkelig til å dekke framtidige pensjonsytelser. I ulykkestygdene er premiefastsettingen basert på at innbetalingene skal dekke årets utgifter og samtidig finansiere framtidige utgifter som følge av skader i året. En slik forsikringsteknisk finansieringsmetode forutsetter fondsopplegg til dekning av framtidige ytelser.

I motsetning til de private forsikringsprinsipper er de offentlige trygdeordninger ofte basert på et ønske om å sikre realverdien av trygdeytningene selv om prisene stiger. I slike tilfelle vil de vanlige forsikringstekniske premieberegninger ikke gi dekning for utgiftene. Dette er en av hovedgrunnene til at trygdeordningene som er innført etter krigen, er basert på utlikningsprinsippet. Det går ut på at innbetalingene år om annet skal dekke de utgifter som påløper trygdeordningen i året. I en del tilfelle er likevel utlikningsprinsippet modifisert slik at innbetalingene kan gi anledning til avsetninger til fond med spesielle formål.

Fondene i de norske trygdene tjener ulike formål. Ulykkestygdens fond representerer i alt vesentlig premiebeløp til dekning av kapitalverdien av de pensjoner som løper. Syketrygdens fond har mer utjamningsoppgaver, enten over tiden (reservefondene under de lokale trygdekasser) eller utjamning mellom distriktene (Rikstrygdeverkets syketrygdfond). De store fondene under arbeidsløsetrygdene har vært brukt til tiltak for å skape nye arbeidsmuligheter og til å fremme yrkesopplæringen. Samtidig kan fondene nyttes til distriktsvis utjamning, hvis arbeidsløysa rammer et distrikt spesielt sterkt.

Spørsmålet om bruken av fondsopplegg har vært et av de sentrale problemene i samband med finansieringen av trygdesystemet.

2. Fordelingen av innbetalingene.

De fleste trygdene blir finansiert ved innbetalinger fra den trygdede og arbeidsgiveren og ved tilskott fra stat og kommune. Fra et skattemessig synspunkt er det av særlig interesse å vite hvilken grad den trygdede eller arbeidsgiveren er med å finansiere den enkelte trygdeordningen. Vi har derfor i den videre framstilling ikke fulgt den tradisjonelle inndeling i inntektstrygder og pensjonstrygder, men i stedet lagt hovedvekten på hvem som innbetaler premien.

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

Bevilgningene til trygdeformål over de offentlige budsjetter eller overføringene fra fond utenom trygdeforvaltningen blir finansiert ved hjelp av ordinære skatter og avgifter. Inntektene fra noen av disse skattene er bundet (øremerket) til slike formål (alderstrygd- og krigspensjoneringsavgiften, til dels losavgiftene og laste- og fyravgiftene osv.), men ellers skiller de seg ikke ut fra de øvrige skattene. Disse avgiftene er derfor behandlet i kapitlene om det regulære skattesystemet og vil ikke bli omtalt her.

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

Det tekniske grunnlaget for beregningen av egenpremien varierer noe fra trygd til trygd. Det vanligste er å beregne egenpremien som en del av den trygdedes lønn. Her kan vi skille mellom avgifter beregnet etter den individuelle lønn (Statens Pensjonskasse), avgifter basert på en gruppering av de trygdede i inntektsklasser (Syketrygden) eller en inndeling på stillingsgrupper (Pensjonstrygden for sjømenn). Stillingsgrupperingen er gjen-

nomført på en slik måte at den i realiteten betyr en gruppering etter inntektsklasser. I flere trygder liknes premiene ut med et like stort beløp på alle trygdedemedlemmene (Ulykkestrygden for fiskere).

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

I de tilfelle hvor størrelsen av premien er avhengig av inntektens høyde, er også kontantytelsen fra trygden gradert etter inntekten. Likevel vil det som regel være en vesensforskjell mellom privat forsikring og de offentlige trygdene. I privat forsikring vil det beløp som forsikringen eventuelt skal dekke, være fastsatt i kontrakten. Premiene vil være bestemt ut fra dette. I de offentlige trygdene blir egenpremiene beregnet av den løpende inntekt. Størrelsen av kontantytelsen fastsettes på grunnlag av inntekten på det tidspunkt da utbetalingen finner sted. I Statens Pensjonskasse er pensjonens størrelse avhengig av inntekten på det tidspunkt tjenestemannen når pensjonsalderen, mens innbetalingen er bestemt av inntekten i løpet av tjenestetiden. Dette betyr en premiering av personer som får høyere lønn like før pensjonsalderen.

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

Arbeidsgiverens andel av premien. Bedriftene (arbeidsgiveren til den trygdede) deltar i finansieringen av de fleste trygdene. Fordelingen av innbetalingene mellom bedriftene er som regel avhengig av hvor mange trygdepliktige det er som er sysselsatt i de forskjellige bedriftene. Det vanligste grunnlag for beregning av bedriftspremier er derfor tallet på sysselsatte og lønnsutbetalingen. Bedriftspremien kan også være satt til en fast prosent av innbetalt egenpremie fra arbeidstakere i bedriften. Denne fordelingsteknikken fører til at trygdeavgiftene blir en ekstra belastning på arbeidskraftkrevende bedrifter sammenliknet med mer kapitalkrevende. I enkelte trygdeordninger har også andre faktorer vært bestemmende for premieberegningen (produksjonens størrelse og art, og bedriftens størrelse og tekniske karakter). I Ulykkestrygden for industriarbeidere, som er den av trygdene som er sterkest preget av forsikringstekniske synspunkter, er bedriftene inndelt i risikoklasser etter forsikringstekniske beregninger over sannsynligheten for ulykker i bransjen.

Den nære sammenheng mellom premieinnbetalingen og sysselsettingen

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

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

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

Kapitel 22. Trygder hvor avgiften betales av de trygdede selv (eventuelt med tilskott fra det offentlige).

Pensjonsordningen for statens tjenestemenn gjennom Statens Pensjonskasse ble innført i 1917. Den opprinnelige loven er senere blitt endret. I dag har ordningen hjemmel i lov om Statens Pensjonskasse av 28. juli 1949. Pensjonsordningen omfatter de stillinger som Kongen med samtykke av Stortinget fastsetter. Foruten de stillinger som går inn under Statens lønnsregulativ, er det også innlemmet en del stillinger hvor lønnen utbetales av stat og fylke, stat og kommune (lærere) og spesielle halvoffentlige og private stillingsgrupper (sykepleiersker).

Alle som er ansatt i slike stillinger, er pliktige til å betale innskott til Statens Pensjonskasse så lenge de hever lønn. Ved beregningen av pensjonens størrelse er tjenestetiden satt til maksimum 30 år. Tjenestemannen kan altså i enkelte tilfelle måtte betale inn innskott utover den tiden som danner grunnlag for pensjonsberegningen.

Premien er satt til 10 pct. av pensjonsgrunnlaget.¹⁾ Som pensjonsgrunnlag regnes tjenestemannens faste lønn til enhver tid eksklusive dyrtidstillegg. Innskottsgrunnlaget skal ikke overstige regulativlønnen i lønnsklasse 17 i Statens lønnsregulativ.

Den ordinære alderspensjonen er gradert etter innskottsgrunnlaget for den stilling medlemmet har i det øyeblikk pensjonsalderen nås, tjenestetiden og forsørgelsesbyrde (familietillegg, enke- og barnepensjon osv.).

Eventuelle dyrtidstillegg til de lovmessige pensjoner og underskott ved Pensjonskassen dekkes over statsbudsjettet.

Pensjonstrygd for statens arbeidere ble innført ved lov av 30. juni 1950. Formålet er å ordne pensjonsforholdet for statsansatte

¹ Både premiesatsen og pensjonsgrunnlaget er endret fra 1. januar 1958.

arbeidere som ikke er innlemmet i Statens Pensjonskasse. Etter hovedregelen omfatter pensjonstrygden statens tarifførte arbeidere. Arbeidere som er innlemmet i trygden, har plikt til å betale en avgift på kr. 0,15 pr. time, begrenset oppad til kr. 7,20 pr. uke. Avgiften er lik for alle uansett inntekt. På samme måten som ved Statens Pensjonskasse skal avgiften betales så lenge medlemmet har lønt statsarbeid. Tjenestetiden ved pensjonsberegningen er begrenset til 360 tjenestemåneder (30 år).

Ytelsene fra trygden er gradert etter tjenestetid og forsørgelsesbyrde (familietillegg, enke- og barnepensjon etc.). Underskott og dyrtidstillegg blir dekket over statsbudsjettet.

Ulykkestrygden for fiskere har hjemmel i lov av 10. desember 1920. Trygden omfatter etter hovedregelen fiskere og fangstmenn, personer som helt eller delvis arbeider i småskipsfarten og besetning på rednings- og losfartøyer. Unntatt er mannskap på fartøy over 50 br. reg.tonn. Kommunen skal årlig føre manntall over personer som bor i kommunen og kommer inn under trygdeordningen.

Premien, som skal dekke utgiftene ved trygdeordningen, er for tiden kr. 32 for hvert medlem pr. år. Av dette betaler den trygdede kr. 20, staten kr. 8 og Fiskarfondet av 1920 kr. 4.

Fiskertrygden er i hovedsaken en invaliditets- og dødsfallstrygd (livrenter til de etterlatte). Ytelsene varierer med familiestørrelsen.

Kapitel 23. Trygder hvor avgiften betales av de trygdede, arbeidsgiveren og det offentlige.

1. Syketrygden.

Syketrygden har hjemmel i lov av 2. mars 1956. Den omfatter med få unntak alle som er bosatt her i landet. I tillegg kommer bl. a. norske statsborgere ombord på norske skip og ved norske fangstekspedisjoner. De viktigste unntakene gjelder utlendinger i legasjoner etc. og personer som ifølge utenlandsk lov er sikret sykestønad under sitt opphold her i landet.

Ikke alle som kommer inn under trygden, går inn som selvstendige medlemmer. Loven skiller mellom medlem og familiemedlem. Som familiemedlem regnes:

- (i) ektefelle som forsørges av medlemmet,
- (ii) barn under 18 år.

(Forutsetningen er at ektefelle eller barn ikke har arbeidsinntekt over 1 000 kroner.)

Familiemedlemmer går inn under forsørgerens medlemskap uten at dette virker inn på premiens størrelse.

Premiene for den enkelte trygdekasse blir fastsatt av Rikstrygdeverket. Kongen fastsetter etter forslag fra Rikstrygdeverket en normaltariff. Denne normaltariffen danner utgangspunktet ved fastsettingen av premietariffen for den enkelte trygdekasse. (Det gis prosentvise fradrag eller tillegg i normaltariffen.) Tariffen fastsettes etter hovedregelen slik at trygdekassens inntekter dekker utgiftene og gir adgang til å legge opp et reservefond. Reservefondet skal nyttes til dekning av eventuelt driftsunderskott. Hvis fondet overstiger et kvartals premieinntekt, kan trygdekassen yte bidrag til helsearbeid og sykdomsforebyggende arbeid. En slik bruk av midlene forutsetter godkjenning av Rikstrygdeverket.

Ved premieberegninger og ved fastsettelsen av en del ytelser fra trygden blir medlemmene delt inn i grupper. Hovedskillet går mellom arbeidstakere og ikke-arbeidstakere. Videre er det innført særordninger for visse spesielle grupper, f. eks. fiskere og sjømenn i utenriksfart. Vi skal nedenfor komme nærmere inn på premieberegningen for de ulike grupper.

Arbeidstakere omfatter med få unntak alle som får godtgjørelse for arbeid i en annens tjeneste. De viktigste unntakene gjelder arbeidstakere med årsinntekt på under 1 000 kroner, arbeidsforhold som etter sin art ikke varer i 6 dager, og medlemmer som har hovedervert i selvstendig virksomhet med biinntekt i annens tjeneste. Ved premieberegningen deles arbeidstakerne inn i 5 klasser. Fordelingen på klasser er bestemt ut fra medlemmets årlige arbeidsinntekt. Innen klassen skiller en igjen mellom vanlige arbeidstakere og visse grupper offentlige funksjonærer. Premien til offentlige funksjonærer er noe lavere enn for andre. Grunnen til dette er at stat eller kommune under funksjonærenes sykdom dekker utgifter som normalt hører inn under trygden. Tabellen nedenfor gir en oversikt over gjeldende premier etter normaltariffen (fra 1. januar 1958) for arbeidstakere.

Medlemspremie i øre pr. uke.

Årlig arbeidsinntekt	Klasse	Vanlige arbeids- takere	Offentlige tjenestemenn		Militært befal uten sykepenges
			Uten sykepenges	Med syke- penges etter tre mnd.	
Kr.					
1 000— 2 000	1	180	130	150	115
2 000— 4 000	2	230	165	190	145
4 000— 6 000	3	310	215	245	180
6 000— 8 000	4	390	265	310	220
8 000—11 000	5	480	320	375	265
11 000—14 000	6	570	380	445	315
14 000 og over	7	660	440	515	365

I tillegg til premien fra arbeidstakeren skal arbeidsgiveren betale et tilskott på 60 pct., kommunene 25 pct. og staten 20 pct. av medlemspremien.

Gruppen ikke-arbeidstakere omfatter vesentlig selvstendige nærings-

drivende og for øvrig alle som ikke trygdes som arbeidstakere, familiemedlemmer eller som ikke kommer inn under særordningene. Også denne gruppen er inndelt i klasser betinget av den antatte årsinntekten. Klassene er de samme som for arbeidstakere bortsett fra at det er innført en egen klasse for medlemmer med årsinntekt under 1 000 kroner (klasse 00). Syketrygden yter normalt ikke sykepenger til ikke-arbeidstakere. Men medlemmer som er trygdet som ikke-arbeidstakere kan tegne tilleggstrygd for sykepenger når den antatte årlige arbeidsinntekten overstiger 1 000 kr. Medlemmet kan velge om tilleggstrygden skal dekke sykepengeutbetaling etter 3 dagers ventetid eller etter 90 dagers ventetid. Premien vil i det siste tilfellet bli noe lavere. Tilleggspremien er også avhengig av arbeidsinntektens størrelse (sykepengeklassene). Etter normaltariffen er premiene følgende:

Medlemspremie i øre pr. uke.

Klasse	Uten sykepenger	Sykepenger etter tre dager							Sykepenger etter 90 dager						
		Sykepengeklasse							Sykepengeklasse						
		1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
00	90	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
01	180	245	—	—	—	—	—	—	200	—	—	—	—	—	—
02	230	295	340	—	—	—	—	—	250	265	—	—	—	—	—
03	310	375	420	465	—	—	—	—	330	345	355	—	—	—	—
04	390	455	500	545	585	—	—	—	410	425	435	450	—	—	—
05	480	545	590	635	675	715	—	—	500	515	525	540	555	—	—
06	570	635	680	725	765	805	845	—	590	605	615	630	645	660	—
07	660	725	770	815	855	895	935	975	680	695	705	720	735	750	765

I tillegg til premien fra ikke-arbeidstakere skal kommunene betale 25 pct. og staten 20 pct. av medlemspremien.

I kapitel XXIII i loven om syketrygd er det innført en særordning for manntallsførte fiskere og fangstmenn. Denne ordningen gjelder alle personer som er tatt opp i det manntall som føres etter lov om ulykkestrygd for fiskere. Under denne ordningen blir det normalt utbetalt sykepenger etter klasse 2. Men medlemmer med en antatt årlig arbeidsinntekt på over 5 000 kroner, har adgang til å tegne tilleggstrygd og på denne måten få sykepenger etter en høyere klasse. Ved fastsettelsen av klasse regner en med den delen av arbeidsinntekten som overstiger 4 000 kroner. Etter gjeldende normaltariff er egenpremiene i manntallstrygden følgende:

Klasse	Manntallsførte fiskere o. likn. (egenpremie)		
	Uten tilleggstrygd for sykep.	Med tilleggstrygd for sykepenger	
		E. /3 dg.	E. /90 dg.
1	—	—	—
2	355	—	—
3	—	400	365
4	—	440	380
5	—	480	395
6	—	520	410
7	—	560	425

Av midlene fra utførselsavgiften på fisk og fiskevarer betales et tillegg til egenpremien på kr. 1,10 pr. uke. Videre betaler kommunen et tilskott på 25 pct. og staten 20 pct. av medlemspremien.

Kapitel XXIV i syketrygdloven inneholder bestemmelser om særtrygd for sjømenn i utenriksfart, flypersonell som vesentlig er sysselsatt utenfor riket og offentlige tjenestemenn i utlandet. Reglene gjelder norske statsborgere eller personer med fast bopel i Norge.

For sjømenn er premien satt til kr. 34 pr. måned. Av denne premien betaler medlemmet 16 kroner, arbeidsgiveren 8 kroner, kommunen 4 kroner og staten 6 kroner. For flypersonell er premien den samme, men arbeidsgiveren skal også betale kommunenes andel. For offentlige tjenestemenn i utlandet er premien stipulert til 40 kroner måneden. Medlemmet betaler selv 20 kroner og arbeidsgiveren 20 kroner.

Den siste gruppen det er innført særregler for, gjelder militært personell. Loven skiller mellom utskrevne menige og befal eller vervet personell. Premien fra menige dekkes helt av staten. Befal betaler premier som varierer med trygdekassen.

2. Arbeidsløysetrygden.

Arbeidsløysetrygden er regulert ved lov av 24. juni 1938. Trygdeordningen omfatter etter hovedregelen alle som arbeider i annens tjeneste. Av viktige unntak kan nevnes offentlige tjenestemenn, arbeidstakere i husarbeid, arbeidstakere i fiske og fangst.

Trygdepremien blir delt mellom arbeidstaker og arbeidsgiver med en halvdel på hver. Ukepremien er differensiert etter størrelsen av arbeidstakerens inntekt. Premieberegningen følger samme inntektsinndeling som ved syketrygden.

Premiene beregnes etter følgende tabell:

	Ukepremie
Syketrygdeklasse 1	kr. 0,50
» 2	» 0,90
» 3	» 1,20
» 4	» 1,40
» 5	» 1,60
» 6	» 1,80
» 7	» 1,90

Premiene går til et stedlig arbeidsløysefond, som finansierer utgiftene med trygdeordningen. Trygdekommunen skal for hvert regnskapsår betale fondet et tilskott som svarer til $\frac{1}{4}$ av de premiene som er utliknet i året.

10 pct. av fondets inntekter (premier + kommunetilskott) skal gå til et riksreservefond for trygden. Dersom de lokale fond har vansker med å dekke utgiftene, skal riksreservefondet skyte til det som mangler. Staten innbetaler hvert budsjettår 60 pct. til riksreservefondet av de utgiftene dette har hatt til de stedlige fond.

Den viktigste stønaden etter denne loven er dagpenger og familiepenger under arbeidsløyse. Ved siden av direkte stønader gir arbeidsløysetrygden tilskott til yrkesopplæring. Av riksreservefondet er det avsatt midler til arbeidsløysetrygdens utbyggingsfond. Dette fondet har til formål å yte garanti for lån til tiltak som gir økte sysselsettingsmuligheter.

3. Alderstrygden.

De nye reglene om alderstrygd som skal gjøres gjeldende fra 1. januar 1959, har hjemmel i lov av 6. juli 1957. Loven skiller mellom grunnpensjoner og tilleggspensjoner. Etter den nye ordningen vil stort sett alle som er fylt 70 år ha krav på en viss grunnpensjon. Den såkalte behovsprøvingen vil bli opphevet, dvs. at andre inntekter som den alderstrygdene har, ikke skal virke inn på alderstrygden. Kommunene kan etter visse regler yte tilleggspensjoner.

Alderstrygden vil på mange områder bli knyttet sammen med sykestrygden, bl. a. skal de to trygdene bli administrert av de samme organer. Videre har syketrygden vært mønster når reglene om finansieringen av alderstrygden har blitt utformet.

Utgiftene til grunnpensjonene og til administrasjonen av alderstrygden skal dekkes gjennom individuelle premier og ved tilskott fra arbeidsgiver, kommune og stat. Premieplikten omfatter med enkelte unntak alle som er medlemmer av syketrygden. De viktigste unntakene gjelder personer som er fylt 70 år og personer som har en antatt årsinntekt på kr. 2 000 eller under. Premien skal fastsettes av Stortinget etter retningslinjer som er trukket opp i loven. De premiepliktige skal inndeles i tre grupper etter inntektens størrelse. Første gruppe omfatter personer med en antatt årsinntekt på kr. 4 000 eller under, den andre gruppen personer med inntekt mellom kr. 4 000 og kr. 6 000 og den tredje gruppen personer med inntekter over kr. 6 000. Premiene er foreløpig ikke fastsatt, men departementet har antydnet en forholdsmessig fordeling mellom de tre gruppene. Etter dette forslaget skal premiene i gruppe 1 og 2 utgjøre henholdsvis $\frac{1}{3}$ og $\frac{2}{3}$ av premiene i gruppe 3. Tilskottet fra arbeidsgiver, kommune og stat skal etter loven utgjøre henholdsvis 60 pct., 20 pct. og 15 pct. av de individuelle premiene. Hvis inntektene til trygden ikke blir store nok på denne måten, garanterer staten grunnpensjonene.

Premien skal innbetales til de lokale trygdekasser. Premieinntekter, som i regnskapsåret ikke går med til å dekke trygdekassens utgifter, skal innbetales til Rikstrygdeverket. Rikstrygdeverket skal på den annen side dekke de utgifter som trygdekassen ikke kan finansiere med løpende inntekter. Overskott fra trygden skal avsettes til et alderstrygdfond. Fondet skal styres av Rikstrygdeverket.

Når den nye ordningen blir gjennomført, vil alderstrygdavgiften etter alderstrygdloven av 1936 falle bort. Det tidligere Aldersfondet skal overføres til Alderstrygdfondet.

4. Krigspensjonering.

Samtidig med at alderstrygden blir lagt om, vil finansieringen av krigspensjonene etter lov av 13. desember 1946 bli endret. Den tidligere krigspensjoneringsavgiften, som ble utliknet på samme grunnlag som alderstrygdavgiften, faller bort. I steden skal alle som blir pliktige til å betale alderstrygdpremie, betale en krigspensjoneringspremie i tillegg. Kommune, stat og arbeidsgiver skal betale tilskott etter tilsvarende regler som i alderstrygdloven.¹⁾

5. Andre trygder.

Pensjonstrygden for sjømenn. Pensjonstrygden for sjømenn har hjemmel i lov av 3. desember 1948. Etter hovedregelen omfatter pensjonsordningen norske statsborgere som er tilsatt på norske skip på 100 registertonn eller mer, og personer tilsatt på redningsskøyter eller på hvalfangststasjoner utenfor riket.

Sjømannen har plikt til å betale avgift for den tiden tjenesten består. Arbeidstakerne er inndelt i fire avgiftsgrupper. Loven spesifiserer hvilke stillinger som kommer inn under de ulike avgiftsgruppene. Stillingsgrupperingen betyr en grov inndeling etter inntektens høyde. For gruppe 2 er avgiftssatsen satt til 5 pct. av den gjennomsnittlige faste hyren for matroser. For gruppe 1 settes avgiften lik et beløp som svarer til avgiften i gruppe 2 med et tillegg på 50 pct. For de øvrige grupper er avgiften 5 pct. av den gjennomsnittlige faste hyren i vedkommende gruppe. På grunn av sesongpreget arbeid skal arbeidstakere ved hvalfangststasjonene og i redningselskapene ha et tillegg i avgiften på 50 pct. Den samlede årsavgiften skal likevel ikke overstige et beløp som svarer til avgift uten tillegg i 12 måneder.

Rederne skal betale det samme avgiftsbeløp som arbeidstakerne. Dessuten

¹ Premiesatsene under alderstrygden og krigspensjoneringen er satt til kr. 1,75 pr. uke for gruppe 1, kr. 3,50 for gruppe 2 og kr. 5,25 for gruppe 3. Den samlede premieinntekten fordeles med 95,5 pct. på alderstrygden og 4,5 pct. på krigspensjoneringen.

må de betale tilsvarende avgift for utenlandske arbeidstakere som hører til bemanningen. For tiden er redere fritatt for å betale premie på vegne av indiske og østasiatiske mannskaper som gjør tjeneste på norske skip på særlige hyrevilkår.

En del av laste- og fyravgiftene og rentene av trygdens grunnfond dekker også utgiftene til denne trygden. Er utgiftene i regnskapsåret større enn inntektene, dekker staten underskottet. Statens tilskott skal likevel ikke i noe år være mindre enn 10 pct. av trygdens samlede utgifter.

Ved beregningen av alderspensjon under denne trygdeordningen blir det lagt særlig vekt på fartstiden og den avgiftsgruppen stillingen er plassert i. Årspensjonen er satt til et fast beløp pr. farts måned, begrenset oppad til 350 farts måneder. Men det blir også tatt hensyn til andre faktorer ved beregningen. Både alderspensjonen og de andre ytelsene ved denne trygden (enke- og barnpensjon og midlertidig uførhetsstønad) er gradert etter forsørgelsesbyrden.

Pensjonstrygden for skogsarbeidere. Pensjonstrygden for skogsarbeidere har hjemmel i lov av 3. desember 1951. Trygden omfatter personer som driver med skogsarbeid i Norge i annen manns tjeneste for lønn eller annen godtgjøring.

Trygdens utgifter dekkes ved a) premier fra de trygdede og deres arbeidsgivere, b) avgift på trevirke, c) tilskott fra trygdens fond og d) tilskott fra staten. Størrelsen av premien fastsettes av Stortinget og fordelingen mellom arbeidstaker og arbeidsgiver av Sosialdepartementet. For tiden utgjør den samlede premie kr. 8 pr. uke. Avgiften på trevirke skal betales av bedrifter som produserer cellulose, tremasse, papir, papp, kartong og fiberplater (wallboard). Ifølge kgl. res. av 6. mars 1953 er disse produsentene inntil videre fritatt for avgift. Er trygdens utgifter i regnskapsåret større enn inntektene, skal staten dekke det beløpet som mangler.

Trygden gir rett til alders-, enke- og barnpensjon. Pensjonen er avpasset etter den trygdedes forsørgelsesbyrde etter stort sett samme prinsipper som ved pensjonstrygden for sjømenn.

Pensjonstrygd for apoteketaten ble innført ved lov av 26. juni 1953. Trygden omfatter med noen få unntak apotekere og personer som er fast tilsatt ved et apotek.

Utgifter som følge av pensjonsrettigheter for tjenestetid før lovens ikrafttreden, utredes av staten. For øvrig dekkes trygdens utgifter ved pensjonspremie som betales av den trygdede og i tilfelle hans arbeidsgiver. Den årlige premie er 17 pct. av den faste lønnen. Pensjonsgrunnlaget skal dog ikke overstige kr. 18 000. For selvstendige apotekere er grunnlaget satt til kr. 18 000. Inntil videre utliknes premien med 7 pct. på arbeidsgiveren og 10 pct. på arbeidstakeren.

Trygden gir rett til alders-, enke- og barnpensjon samt gravferdsbidrag. Også ved denne pensjonsordningen er ytelsen gradert etter forsørgelsesbyrde.

Pensjonsordningen for tjenestemenn ved Statsbanene er regulert ved lov om Statsbanenes Pensjonskasse av 28. juli 1949.

Medlemmene har plikt til å betale et innskott på 6 pct. av pensjonsgrunnlaget.¹⁾ I tillegg skal Statsbanene betale $\frac{2}{3}$ av medlemmets innskott.

Reglene om innskottsgrunnlaget og de øvrige bestemmelser om denne pensjonsordningen stemmer stort sett overens med reglene for Statens Pensjonskasse.

Forsørgertrygd for barn ble innført ved lov av 26. april 1957. Trygden yter kontantstønader til barn under 18 år, som har mistet hovedforsørgeren. Ordningen finansieres ved en tilleggspremie på medlemmer av syketrygden. Tilleggspremien utgjør 0,15 kr. pr. uke. Medlemmer over 70 år er fritatt.

Kapitel 24. Trygder hvor avgiften betales av arbeidsgiveren (eventuelt med tilskott fra det offentlige).

1. Ulykkestrygden for industriarbeidere.

Ulykkestrygden for industriarbeidere har hjemmel i lov av 24. juni 1931. Trygdeordningen omfatter det meste av industrisektoren, store deler av bygge- og anleggsvirksomhet, skogsarbeid og størstedelen av transportsektoren bortsett fra skipsfart. Videre er trygdeplikten avgrenset til personer som har lønninger over et visst minstenivå.

Utgiftene ved trygdeordningen skal dekkes ved premier som betales av arbeidsgiveren. Arbeidsgiveren har ikke adgang til å belaste arbeideren med denne premien.

Premiesatsene skal fastsettes på en slik måte at summen av premiene gir kapitaldekning for det ansvar som Rikstrygdeverket beregnes å ha.

Grunnlaget for premieberegningen er timebetalingen og antall timeverk utført ved bedriften i løpet av året. Timelønnen til den enkelte arbeidstakeren kan ikke settes høyere enn 3 kroner og ikke lavere enn 1,25 kr. pr. time.

Ved beregning av premien tas hensyn til den ulykkesrisiko som antas å gjelde i bedriften. Alle bedrifter som går inn under trygdeordningen, inndeles derfor i fareklasser, med en spesiell premiesats for hver klasse. Premiesatsene for de 17 forskjellige fareklassene framgår av tabellen på neste side. I satsene er inkludert en avgift på 1 promille av premiepliktig arbeidslønn til Statens Arbeidstilsyn.

¹ Både pensjonsgrunnlag og premiesats er endret fra 1. januar 1958.

Fareklasse	Avgiftssats	Fareklasse	Avgiftssats
	‰		‰
1	3	10	50
2	5	11	60
3	7	12	70
4	10	13	80
5	15	14	90
6	20	15	100
7	25	16	150
8	30	17	200
9	40		

For arbeidere ved norske bedrifter på Svalbard er det gitt særbestemmelser i lov av 27. juni 1947. Denne loven pålegger arbeidsgivere på Svalbard visse plikter som ellers hører inn under trygden. Premieberegningen er derfor avpasset etter dette.

Trygden gir rett til fri sykebehandling ved bedriftsulykker og invaliderente og forsørgingstillegg ved hel eller delvis arbeidsuførhet.

2. Ulykkestrygden for sjømenn.

Denne ulykkestrygden har hjemmel i lov av 24. juni 1931. Trygden omfatter bemanningen på norske fartøyer i utenriks- eller innenriksfart, også fart på innsjøer og elver, når fartøyet er på 50 brutto reg.tonn eller mer, eller vesentlig går i passasjerfart og er over 4 brutto reg.tonn. Arbeidere og tjenestemenn som er knyttet til fangstekspedisjoner i arktiske og antarktiske farvann eller til faste hvalfangststasjoner utenfor riket går også inn under trygden. Det samme gjelder mannskap og befal som avtjener sin verneplikt i marinen i fredstid.

Til dekning av trygdens utgifter betaler rederne en premie. Den kan ikke belastes de trygdede, men må betales i sin helhet av rederne. Premien utliknes så vidt mulig med en halvpart på fartøyets bruttotonnasje og en halvpart i prosent av de trygdedes arbeidsfortjeneste. Satsene er for tiden kr. 0,90 pr. bruttoreg.tonn og 15 promille av lønningssummen. Bemanningen er delt inn i to lønnsklasser med stipulerte lønnsatser, henholdsvis kr. 9 000 og kr. 7 200.

Klasseinndelingen er bestemt ved den trygdedes stilling ombord. Under opplag som varer i mer enn 30 dager, beregnes premien bare av arbeidsinntekten. Prosentsatsen blir da fordoblet. På samme måte beregner en premien for arbeidere ved landstasjon o. l.

Trygden yter invaliderente og eventuelt forsørgingstillegg ved nedsatt arbeidsførhet p.g.a. bedriftsulykke. Dersom den trygdede ikke overlever ulykken, blir det betalt livrente til de etterlatte.

English summary

This publication intends to describe the present system of taxation in Norway. It is divided into four main sections. Section I deals with definitions, classifications and principles which appear to underlie the Norwegian system. This section gives, in addition, a brief historical survey and a picture of the present structure of taxation. Section II deals with incomes and property taxes, section III duties, and section IV social security premiums. Other sources of public revenue, for instance fees, surplus of public enterprise, fines and confiscations, are excluded from this survey.

From an administrative point of view taxes may be divided into two main groups, taxes collected by central government and taxes collected by municipalities. Central government taxes may furthermore be classified into:

- (i) Taxes on the budget accounts (The Norwegian State budget does not include all receipts and expenditures of the state.)
- (ii) taxes to public funds and
- (iii) taxes to social security agencies.

The contribution of main classes of taxes and some of individual taxes to the revenue in 1956 is shown in tables 4 to 8 page 24. The total amount of tax revenue in 1956 was approximately 7 500 mill. kr. or 31,1 per cent of the net domestic product. Some more than two thirds of the amount (5 133 mill. kr.) was collected by the central government. Broadly speaking, nearly a third of the taxes on the State budget accounts (1 188 mill. kr.) are income and property taxes, a third general sales tax (1 515 mill. kr.), and some more than a third other taxes and duties (1 643 mill. kr.). A very large part of the revenue from other taxes and duties is derived from five major sources, customs duties (363 mill. kr.), duties on alcohol (433 mill. kr.), on tobacco (229 mill. kr.), on chocolate (104 mill. kr.) and on gasoline etc. (241 mill. kr.). The rest of the duties are numerous, but individually of lesser importance.

The local government's principal source of revenue is the tax on income and property. In 1956 the proceeds of these taxes were 2 310 mill. kr. or about 97 per cent of the total tax-receipts of the municipalities.

1. Income and property taxes.

Income and property taxes in force are as follows:

Central government taxes

- (i) Ordinary income tax
- (ii) Ordinary property tax
- (iii) Tax on undistributed profits
- (iv) Old age and war pension tax.

Municipal taxes

- (i) Ordinary income tax
- (ii) Ordinary property tax
- (iii) Surtax charged on higher incomes.

Income taxes (and property taxes) are taxes not only on the income of individuals but also on the income accruing to and retained by corporate bodies. The same income- and property estimations form broadly the basis for all the taxes. According to the tax laws, interest on capital, pensions, and any advantage derived from property work or activity, whether continuing or once and for all, constitutes income. In principle, all expenditures in acquiring the income can be deducted.

Wage and salary earners may, instead of deducting the various expenditures, subtract 6 per cent of the wages as a standard deduction. The maximum standard deduction is 1 000 kr. and minimum deduction 200 kr.

In practice, trading profits are computed for tax purpose broadly on ordinary commercial accounting principles. Particularly important deduction items are allowances for depreciation on capital intended for permanent use. The depreciation allowances should according to Norwegian rules correspond to the real decrease in value. In practice the basis of the writing off is historical cost and the method of straight line is generally used. Depreciation rates vary with the types of assets. 10 per cent is a common rate for machines, 2—3 per cent for buildings and 6—8 per cent for ships. — With some exception an additional allowance is available. (Exceptions are for example cars, offices, shops, hotels etc.) This additional allowance may be claimed for the year in which the assets is brought into use and four subsequent years, at the rate of 50 per cent of the normal annual allowance subject to a maximum of 2 per cent of the historical cost of the asset in any year.

As an alternative an initial allowance may be claimed, in addition to the normal annual allowance, of 25 per cent of the cost in excess of 500 000 kr. (For ships and aircraft 25 per cent of the total cost.) This allowance may

be spread over the period, beginning with the year in which construction has begun, up to and including the fifth year of operation of plant. The allowance may not exceed 50 per cent of the assessed income in any year.

Property tax is assessed from the net property of the taxpayer. The tax laws contain the following regulations about the estimation of property: «The property is estimated to a sum which, on the 1st of January in the year when the assessment is made, represents according to regular prices the real value of real and personal property and due claims when incumbent debts are deducted.» The value of movable property belonging to personal taxpayers (except cars and pleasure yachts) do not come under taxation if it does not exceed the amount of 20 000 kr.

Municipal taxes. The ordinary income tax to the municipality amounts to a fixed tax rate of the taxable income — i.e. assessed income less possible tax-free deduction. The tax-free deduction varies according to the tax class to which the taxpayer belongs. In tax class 0, which comprises companies and persons who have acquired class deduction by taxation in other municipalities, there is given no deduction. Single personal taxpayers are usually placed in tax class 1, taxpayer having one dependent in tax class 2, etc. Married people are assessed jointly, but if both have an income, certain deductions in assessed income are granted (from 600 to 1 500 kr.). The municipality may to a certain extent decide how great the tax-free deductions should be. The law requires, however, that the cost of living in the municipality must be taken into consideration. Even if this regulation is not too seriously respected, the Ministry of Municipal Affairs must in most cases acknowledge the tax-free deductions, and at any rate the municipality may only choose between seven deduction tables. The tables are shown on page 57.

The rural (or urban) municipality may choose between these tax rates: 14, 15, 15,5, 16, 16,5, 17, 17,5 and 18 per cent. In order to apply the highest rate it is necessary to have the consent of the Ministry of Municipal Affairs. The municipality has the opportunity of deciding that sums up to a certain limit should be entirely exempted from taxation. This sum may amount to 40 per cent of the tax-free deduction in class 1 in addition to the ordinary tax-free deduction.

The municipal property tax shall, according to law, represent between 1 per thousand and 4 per thousand of the taxable property. At present practically all municipalities apply the maximum rate. For personal taxpayers, only properties exceeding kr. 5 000,— are taxed.

The municipal sur-tax on higher income is collected according to the same rates all over the country, and the tax-free deduction is also settled according to identical rules. The rates for the sur-tax are:

Of the first kr. 20000 taxable income: 0 per cent

» » next » 20000 » » : 3 » »
 » » » » 30000 » » : 4 » »
 » additional amounts » » : 5 » »

Central government taxes. Different tax rates for different groups of taxpayers are in force for income and property taxation to the state. Two groups of taxpayers are financially of great importance, viz. personal taxpayers and joint-stock companies.

Personal taxpayers are, as in the local taxation, placed in tax classes. But instead of deduction in assessed income, there is given deduction in tax as regards the income tax to the state. The tax deduction is for the various classes:

	Class 0	Cl. 1	Cl. 2	Cl. 3	Cl. 4	Cl. 5	Cl. 6	Cl. 7	Cl. 8
Kr.:	100	400	800	1 000	1 300	1 700	2 200	2 800	3 500

The tax rates are progressive, as shown in the table below:

<i>Assessed income:</i>	<i>Tax rates:</i>
Of the first kr. 15000:	10 per cent.
» » next » 7500:	15 » »
» » » » 7500:	25 » »
» » » » 10000:	35 » »
» » » » 30000:	45 » »
» additional amounts:	55 » »

The property tax for personal taxpayers is also progressive. Property tax is only taken from that portion of the property which exceeds certain amounts. For taxpayers in tax class 0 no deduction is given, but only property above kr. 5 000,— is taxed. For taxpayers in class 1 the deduction is kr. 15 000, and for other taxpayers it is kr. 25 000. The tax rates are as follows:

<i>Taxable property:</i>	<i>Tax rates:</i>
Of the first kr. 20000:	2,5 per thousand
» » next » 30000:	5,0 » »
» » » » 50000:	7,5 » »
» » » » 100000:	10,0 » »
» » » » 100000:	12,5 » »
» » » » 200000:	15,0 » »
» » additional amounts:	17,5 » »

Up to the total state income tax and up to half of the state property tax may — after application — be relinquished if the total taxes on income and property amounts to more than 80 per cent of the income (the percentage

being estimated by adding the marginal rate for state income tax and the average rates for other taxes).

The income tax and property tax of joint-stock companies to the state are estimated according to fixed rates, so that the taxation becomes proportional. The rate for ordinary income tax is 30 per cent, where as the rate for property tax is 2 per thousand. In addition to the ordinary income tax to the state, the companies pay a found tax of 8 per cent of the so-called fund income. The fund income is: Total income *less* disbursed dividends *less* deposits for reserve funds prescribed by law. (The reserve fund prescribed by law may amount to as much as total debts *less* the stock capital; and in any case at least 20 per cent of the stock capital.) Contrary to the rules of many other countries fund savings are taxed stricter than that part of the company income which is distributed as dividends. This is, however, true only when one regards the taxation of the company isolated. In the state tax assessment income of stocks cannot be held outside the taxable income of personal taxpayers as in the local taxation. Disbursement of dividends are therefore as a rule taxed twice for the benefit of the state — first in the hands of the company and afterwards in the hands of the personal taxpayers.

Apart from the rules for (ordinary) personal taxpayers and (ordinary) joint-stock companies, the Norwegian state tax enactment has separate tax rules for: sailors, co-operative purchase-societies, savings banks and mutual damage insurance companies, housing companies, municipalities, mutual life insurance companies, foreign joint-stock companies, foreign stock-owners in Norwegian companies.

Old age pension and war pension tax are income taxes which for personal taxpayers are assessed on the whole net income. Persons older than 69 are exempted. The rate is at present 2,2 per cent. Companies pay old age pension and war pension tax only of the so-called fund income.

2. Duties.

The great many duties in the Norwegian tax system are shown in table 5 page 25. Only the most important can briefly be described in this summary.

Customs duties are only collected from imports. The customs tariff has partly specific rates, partly are the commodities treated on an *ad valorem* basis. Total custom receipts amounts to a little more than 5 per cent of the total value of imported goods (ships excepted).

General sales tax is a peculiarity of the Norwegian tax system. The rate is 10 per cent of the retail price, the general sales tax inclusive, and the tax is collected from the retailer. In accordance with the tax enact-

ments the tax must be paid from all kinds of goods (in a very wide sense) except from goods sold to people selling goods of the same sort or using goods of the same sort for raw material or semi-manufactured goods in their production. Previously goods delivered for the building industry (except machines) were exempted from the general sales tax, but from 1955 on this kinds of goods are also subject to taxation. Remedies for production are mostly not subject to taxation, but fuel for transportation is taxed. If anyone imports goods, and this kind of goods in domestic purchase would be subject to taxation, he must pay general sales tax on the imported goods.

Duties on alcohol in force are as follows:

- (i) The production of spirits is taxed by kr. 4,72 per liter 100 per cent alcohol.
- (ii) Production of beer is taxed according to the alcohol percentage: Up to 2,5 per cent (i.e. per cent of volume) alcohol kr. 0,30 per liter, 2,51—4,75 per cent alcohol kr. 1,17 per liter, 4,76—7,0 per cent alcohol kr. 1,90 per liter.
- (iii) Spirits for drinking purposes sold from stores (special stores owned by the state) is subject to a duty of 25 per cent of the sales amount (duty included).
- (iv) Spirits for drinking purposes sold from stores is subject to an additional excise of 150 per cent of the retail price, for heady wines the duty is 100 per cent and for weak wines 50 per cent. Liqueur which is served is correspondingly charged with a duty of 75 per cent. For beer served at restaurants one must pay from kr. 0,77 to kr. 1,14 per liter (graded according to alcohol contents).

Duties on tobacco are charged on all tobacco products, cigars, cigarettes, cigarette paper, smoking tobacco and chew tobacco. The duties are graded so that more expensive qualities are taxed heavier than cheaper qualities. For example, duty on cigarettes varies from 8,65 kr. per 100 to 17,40 kr. per 100.

Duties on chocolate and sweets are chargeable at following rates (percentage of the wholesale value of the goods):

- (i) cocoa powder 20 per cent, (ii) chocolate tablets 50 per cent and (iii) other kinds of chocolate and sweets 120 per cent.

Duty on gasoline is kr. 0,18—kr. 0,32 per liter gasoline imported or manufactured within the country. For cars not using such fuel, duties are based on the weight of the cars.

Other duties deserving mentioning, are the following excise on the conveyance of registered motor vehicles, excise on carbonated non-alcoholic

beverages (kr. 0,30 per liter), duty on matches, on ice cream (1 kr. per liter), tax on motor vehicles (paid yearly as long as the car is in use), excise on electric power (kr. 0,02 per kWh), entertainment tax, tax on money gambling, stamp duties on documents and playing cards, duties on «certain» goods (platinum, gold- and silver-products: 50 per cent, personal jewelry and objects for decoration: 50 per cent, silk articles: 10 per cent, cosmetic toilet-articles: 60 or 30 per cent).

As previously mentioned receipts from some duties are not booked in the state budget accounts. Important examples are price regulation duties paid to independent funds administered by the Price directorate. The price regulation funds have been used for these purpose: (i) confiscation of conjuncture income or other extraordinary income, for instance export income which may be a result of the fact that domestic price level is kept low by subsidies to Norwegian articles of consumption, (ii) subsidizing certain commodities — for example important articles of consumption, (iii) a levelling of prices on commodities bought in different markets or at different times in the same market, (iv) a grading of prices according to the purpose for which the goods are intended, (v) a levelling of transportation costs.

3. Social security premiums.

The Norwegian system of social insurance has grown up during the last two generations under varying conditions. The system as it now exists therefore presents a somewhat heterogenous picture. Social security agencies raise revenue from three main sources; individual premiums, employers contributions and transfers from other branches of government. In this publication the different insurance schemes are divided into three groups:

- (i) The first group contain insurance schemes under which the premiums are paid by individual members, for example pension insurance for state employers and accident insurance for fishermen.
- (ii) The second group contains insurance schemes under which the premiums partly are paid by individual members, and partly by employers. The two most important insurance plans in this group are health insurance and unemployment insurance. (From 1959 also old age pension insurance can be classified in this group.) The health insurance scheme nearly covers all permanent residents of Norway. Members are divided into two main tariff groups, employees and other members. In both tariff groups individual premium are graded by size of income. In addition, employers pay 60 per cent of the employees' premium, local authorities 22 per cent of all members' premium and the central government 20 per cent. — Broadly all employees who are liable to compulsory health

insurance are also members of the unemployment insurance scheme, where premiums are also graded by the size of the member's income. Unemployment insurance premiums are divided equally between employers and employees.

- (iii) The last group of insurance schemes contain insurances under which the premiums are paid by employers only, for example some of the accident insurance schemes. Premiums under the industrial accidents scheme are paid by employers only. Premiums are calculated on the basis of technical insurance principles. At present all industrial undertakings are divided into 17 classes of danger risk, with particular premium rates in each class.

The insurance schemes in force in 1956 are listed in table 7 page 28.

Bibliografiske opplysninger.

Denne listen omfatter de viktigste håndbøker og utredninger som har vært i bruk under arbeidet. I tillegg kommer en rekke forarbeider til skatte- og avgiftslovgivningen, departementale rundskriv og meldinger om skatteforhold.

- | | | |
|---------------------------------------|---|--------------------|
| Bugge, K. L.: | Skatterett del I. Om beskatning av aksjeselskap 3. utg. Oslo 1946. | |
| Fagernes, S.: | Håndbok i skatterett og ligning. Mysen 1956. | <i>by Fagernes</i> |
| Jæger, Oskar: | Finanslære. Oslo 1930. | <i>1866</i> |
| Kvisli, K.: | Skatterett. Hovedreglene om inntektsansettelsen. Oslo 1957. | |
| Lund, Christopher: | Våre skatteregler. Oslo 1948. | |
| Norsk forening for
socialt arbeid: | Sosial Håndbok for Norge, utg. 2. Bind I—II. Oslo 1952—53. | |
| Seip, Helge: | Kommunenes økonomi, Oslo 1949. | |
| Statistisk Sentralbyrå: | Nasjonalregnskap 1900—1929. Oslo 1953 (N. O. S. XI 143). | |
| —»— | Nasjonalregnskap 1930—1939 og 1946—1951. Oslo 1953 (N. O. S. XI 109). | |
| —»— | Nasjonalregnskap 1938 og 1948—1953. Oslo 1953 (N. O. S. XI 185). | |
| —»— | Økonomisk utsyn over året 1956. Oslo 1957 (N. O. S. XI 248). | |
| —»— | Skattestatistikk for budsjettåret 1955—56. Oslo 1957 (N. O. S. XI 259). | |
| Thomle, J. E.: | Skattelov for landet, utg. 12. Oslo 1954. | |
| —»— | Skattelov for byene, utg. 9. Oslo 1953. | |
| —»— | Skattelovene. Bind III. Oslo 1950. | |

SAMFUNNSØKONOMISKE STUDIER

(SØS)

Utkommet i serien SØS:

- Nr. 1. Det norske skattesystems virkninger på den personlige inntektsfordeling.
- Nr. 2. Skatt på personleg inntekt og midel. (4 artikler som tidligere er publisert i Statistiske meldinger.)
- Nr. 3. Økonomisk utsyn 1900—1950.
- Nr. 4. Nasjonalregnskap. Teoretiske prinsipper.
- Nr. 5. Avskrivning og skattlegging.
- Nr. 6. Bedriftsskatter i Danmark, Norge og Sverige.
- Nr. 7. Det norske skattesystemet 1958.

I Samfunnsøkonomiske studier gir Statistisk Sentralbyrå ut undersøkelser som ikke er av rent statistisk karakter, bl. a. historiske og analytiske studier som blir utført ved Statistisk Sentralbyrås forskningsavdeling. Skriftene er å få bestilt hos alle bokhandlere. En kan enten kjøpe dem enkeltvis eller abonnere på hele serien. I siste tilfelle vil publikasjonene bli tilsendt etter hvert som de kommer ut. Prisen pr. hefte vil variere noe etter størrelsen og vil normalt ligge mellom kr. 3,00 og kr. 8,00.

I kommisjon hos H. Aschehoug & Co., Oslo
Pris kr. 6,50