

ikke blir riktig kan det for det første skyldes at disse bedrifter i betydelig grad kan regulere sin skattbare inntekt. I noen grad har ligningsmyndighetene godkjent at betydelige driftsmidler eller påkostninger blir utgiftsført ved anskaffelsen i stedet for å avskrives, eller at de avskrives for hurtig, eller ligningsmyndighetene har ikke i tilstrekkelig grad kontrollert vurderingen av varebeholdninger m. v. Denne praksis beror bl. a. på den oppfatning at her ikke finner sted en skatteunndragelse, men bare en utsettelse med beskatningen. I ly av denne praksis antas det imidlertid tildels å ha foregått en utglidning som fremstiller seg så meget mer betenkelig som en na utvilsomt det hele må tillegges tidspunktet for beskatningen vesentlig betydning. Utvalget vil komme nærmere inn på dette forhold i innstillingen om beskatningen som middel i en konjunktur- og aktivitetsregulerende politikk.

Skattesvikten kan imidlertid også i disse større bedrifter ta form av direkte skatteunndragelse f. eks. ved at driftsmidler etter oppskrivninger avskrives med samlet mere enn kostprisen eller avhendes uten at salgssummen kommer til inntekt. Dessuten kan skatteunndragelse finne sted ved at kontingenter og gaver ikke medregnes til den skattepliktige inntekt, eller at særfordeler for interessenter og funksjonærer ikke fremgår av innsendte oppgaver. Disse former for skatteunndragelse forekommer også i små bedrifter, men hvor eieren har hånd om bokføringen tar skatteunndragelsen lettere form av ufullstendig eller misvisende bokføring. Endel av bruttopinntekten eller deler av omsetningen kan bli holdt utenfor bøkene, private utgifter blir oppført som forretningsomkostninger osv.

Når det gjelder regnskapspliktige skattytere er ligningsmyndighetene i stor utstrekning henvist til å stole på den skattepliktiges regnskapsføring og årsoppgjør. Årsoppgjørene vil riktignok avsløre de mer åpenbare former for skatteunndragelse og bokettersyn kan avsløre de som utføres med større dyktighet. Det kan imidlertid bare avholdes et begrenset antall bokettersyn hvert år og sjansene for at bokettersyn blir avholdt framstiller seg for den skattepliktige som forholdsvis små. Selv et inngående bokettersyn vil dessuten under nåværende forhold ofte ikke kunne avsløre skatteunndragelse som begås med gjennomført dyktighet.

Når formue unndras fra beskatning har dette også følger for inntektskontrollen ved ligningen. Den formuesskatt som unndras er ofte meget beskjedne, idet formuesskattene spiller en langt mindre rolle enn inntektskattene, men viktigere er det at formues-

oppgaven ofte er et av de viktigste ledd i kontrollen med inntektsoppgaven og at en gal formuesoppgave derfor kan lede til godkjenning av en gal inntektsoppgave. De kategorier av formue som hittil lettest har unndratt seg kontroll er i første rekke kontanter, ihendehaverpapirer, bankinnskudd, beholdninger og selvsagt særlig formue anbrakt i utlandet.

2. Skattesvikten årsaker.

Årsakene til at ligningsansettelsene av formue og inntekt er for lave finner en ikke bare i at de skattepliktige mangler vilje og kanskje tildels evne til å gi riktige ligningsoppgaver. En må også se hen til at ligningsorganene mangler evne og kanskje tildels vilje til å gjennomføre en riktig ligning. Hertil kommer så mangler ved de materielle skatteregler og kontrollreglene. Det er formentlig en vekselvirkning mellom disse grupper av årsaker til svikten i ligningsansettelsene.

Våre materielle skatteregler er i hovedtrekkene de samme idag som i 1911. Den økonomiske utvikling som siden har funnet sted har ikke ført til noen gjennomgripende forandring av våre regler for direkte beskatning. Mens det for 1913—14 ble utlignet ca. 64,7 mill. kroner i formues- og inntektsskatter til stat og kommune, ble det for 1945—46 utlignet ca. 1 milliard kroner. Selv om en her tar i betraktning at pengeverdien er sunket og nasjonalinntekten reelt er steget, blir det en betydelig økning av utlignede skatter. Derved vil manglene ved de materielle skatteregler i forhold til de økonomiske forhold som nå foreligger, bli forstørret og mere iøynefallende. Særlig under en høy beskåtning vil det på dem som blir beskattet fullt ut for hele sin formue og inntekt virke som en oppfordring til skattesvik at enkelte skattepliktige eller grupper av dem ikke blir belastet fullt ut etter sin skatteevne.

Den utskytelse av beskatningen som på grunn av den tidligere nevnte praksis kan oppnås ved hjelp av våre regler om avskrivning på driftsmidler og varebeholdninger m. v. er en fordel som kan utnyttes mest av de skattepliktige som står seg best. Den som kan foreta betydelige anskaffelser og påkostninger, som i stor utstrekning faktisk utgiftsføres etterhvert, eller avskrives over for korte tidsrom, kan øke sin inntektsevne for midler som ellers ville blitt beskattet. Den som ikke har råd eller høve til å foreta slike anskaffelser eller påkostninger må derimot betale skatt av hele sin inntekt. Selv om avskrivninger ikke i det lange løp redu-

serer skatteinntektene, ser mange heri et misforhold mellom beskatningen av de næringsdrivende som har betydelige avskrivningsmuligheter og beskatningen av lønntagere og andre som vesentlig har arbeidsinntekt eller som bare har fordringsformue og inntekt herav. En kan ikke se bort fra at dette misforhold kan ha en uheldig virkning på skattemorale hos de sistnevnte grupper av skattepliktige. Og denne virkning blir forsterket av den alminnelige oppfatning at selvstendig næringsdrivende har bedre høve enn andre til å unndra formue og inntekt fra beskatning ved uriktige oppgaver.

Våre regler for jordbruksligning, særlig prosentligningen, og likeledes reglene for prosentligning av skog og praktiseringen herav fører stort sett nå til en ufullstendig beskatning av disse næringer. Særlig under prisoppgang er det et åpenbart misforhold mellom beskatning av eiere av jord- og skogbruk og beskatningen av andre yrkesgrupper, som særlig under en høy beskatning lett vil virke uheldig på skattemorale hos disse. Ved prisnedgang vil denne ligningsmetode, forutsatt at ansettelsen av jord og skog under prisoppgangen har holdt følge med prisutviklingen, tilsvarende kunne føre til høy beskatning.

Det omtalte misforhold kan forøvrig sette ligningsorganenes vilje til å gjennomføre en riktig ligning på en meget hard prøve. En har sett eksempler på at lønntagere er lignet etter lavere inntekt enn lønnsoppgavene viser, for at det ikke skal bli et for stort misforhold mellom jordbruksligning og ligning av lønntagere. Det foreligger også eksempler på at gårdbrukere som ligned etter regnskap er søkt påvirket til å gi uriktige ligningsoppgaver for at ikke jordbruksligningen forøvrig i kommunen skulle komme i et uheldig lys.

Når en skal se på ligningsorganenes vilje til å gjennomføre en riktig ligning, springer det ellers mest i øynene at hele ligningsarbeidet utføres av kommunale tjenestemenn og ombudsmenn. Kommunale interesser tilsier at ligningsansettelsene blir lavest mulig for at statsskatten og dermed de midler som «går ut av bygda» skal bli minst mulig. Dette moment er siden skattelovene trådte ikraft blitt framholdt som en av årsakene til at ligningsansettelsene er for lave. Dette gjør seg selvfølgelig gjeldende med øket styrke under en høy og sterkt progressiv statsskatt. Statens kontroll med de kommunale ligningsorganer har ikke kunnet holde følge med utviklingen selv om Riksskattestyret etterhvert er blitt meget godt utbygget og det er opprettet skatteinspektorkontorer som har fått et betydelig omfang.

Men selv om ligningsorganenes vilje til

å ligne riktig kan være mangelfull, så medfører sikkert deres manglende evne en større svikt i ligningsansettelsene. Ligningsarbeidet krever en betydelig innsikt i de forskjellige næringsgrener. Hertil kommer at våre kompliserte katebestemmelser stiller store krav til ligningsorganene. Ved ligning av jordbruk og skog kreves det en faglig innsikt, som ofte mangler ved ligningskontorene. Ved andre næringer kreves det kanskje ikke alltid så utpreget faglig innsikt, men til gjengjeld mere regnskapsteknisk kyndighet. Hovedarbeidet med ligningen er etterhvert kommet til å hvile på forretningsførerne og ligningskontorene, fordi arbeidet har fått et slikt omfang at en ikke kan ventet at de kommunevalgte ombudsmenn skal avse nok tid til det. En har også sett denne utvikling som en fordel, fordi forretningsførerne i alminnelighet vil representere en større innsikt i skattebestemmelser og regnskapsteknikk enn de valgte nemsids-(råds-)medlemmer. Men en har forsømt å gi forretningsførerne og ligningskontorenes øvrige tjenestemenn de lønns- og arbeidsvilkår og den avhengige stilling som skal til. Rekrutteringen og utdannelsen av tjenestemenn til ligningskontorene er også forsømt.

Mange ligningskontorer er imidlertid tilfredsstillende utstyrt og har forretningsførere og øvrige tjenestemenn som har den beste utdannelse og praksis. Selv i så fall svekkes imidlertid ligningskontorenes innsats ved at ligningsarbeidet ikke er tilfredsstillende organisert. Av de mest iøynefallende mangler nevnes at det ordinære ligningsarbeid forutsettes utført i byene i løpet av månedene februar-mai, i bygdene innen 15. april. Arbeidet utføres på grunnlag av oppgaver fra de skattepliktige men de oppgaver som volder mest arbeid kommer ofte ikke inn før ved utgangen av mars måned. Oppgavene avgis dels på selvangivelseskjemaer, som både når det gjelder innhold og form er ligningssteknisk tilfredsstillende, og dels i form av årsoppgjør som ikke er fornbundet i det hele tatt. En riktig ligning nødvendiggjør derfor ofte korrespondanse eller konferanse med den enkelte skattepliktige. Skal ligningen bli effektiv må en dessuten i stor utstrekning foreta bokettersyn og innhente kontrolloppgaver. Krav om slike kontrolloppgaver må alltid rettes til hver enkelt som har oppgaveplikt, og i alminnelighet kan en bare kreve kontrolloppgave for navngitte skattepliktige. Den viktigste unntagelse er her lønnsoppgaver som en kan avkreve den enkelte arbeidsgiver uten å oppgi lønsmottakerens navn. Det synes åpenbart at selv med den beste arbeids-hjelp og et utmerket utstyr kan ikke noe lig-

vendelse, men som alminnelig regel vil skatten med tillegg av straffetillegg beløpe seg fra ca. 60—ca. 150 % av den unndratte inntekt.

En straffeligning har således meget betydelige økonomiske konsekvenser, som skjerpes i overordentlig sterk grad ved at beriktigelse av tidligere ligninger kan skje for inntil 10 år tilbake. En etterligning over en lengere årrekke med 100 % straffetillegg vil etter dagens skattetrykk i mange tilfelle kunne lede til den største økonomiske ulykke for den skattepliktige.

Den nuværende renteberegning med 6 % er etter hans mening for høy.

Det er derfor enn mer i dag enn da skatteloven ble til, grunn til å kreve at den skattepliktige for at denne økonomiske straff skal komme til anvendelse skal ha gjort seg skyldig i et visst mislig forhold.

Det er ganske klart at en så streng økonomisk reaksjon som her beskrevet, ikke lar seg opprettholde om kravet til straffeskyld senkes til alminnelig uaktsomhet. Strafferettslige betraktninger fra andre rettsområder om anvendelsen av denne skyldgrad kan etter hans mening ikke overføres til skatteretten. Begrepene formue og inntekt i skattelovgivningen er særdeles vanskelig å definere og praktisere. De er uuttømmelige kilder til feiltakelser, misforståelser og feilfortolkninger, såvel fra skattyterhold som fra ligningsmyndighetenes side. Det er for så vidt tilstrekkelig å henvise til publikasjonen «Dommer og uttalelser i skattesaker» som omfatter hele 9 store bind med 9—10 000 sider som omhandler skattelovens praktisering — og denne samling gir endog kun et lite utdrag av den samlede stoffmengde.

Under disse omstendigheter må han ta bestemt avstand fra at en hypotese om hva en skattepliktig — som omfatter de fleste voksne mennesker i vårt land — burde ha forstått om innholdet av skattelovens formues- og inntektsbegrep og om dets praktisering skal gi grunnlag for en økonomisk straffereaksjon. Dette medlem antar derfor at det ikke er noen grunn til på dette punkt å endre den ordning som hittil har vært gjeldende, hvoretter det kreves et grovt uaktsomt forhold fra den skattepliktiges side for at den økonomiske straffereaksjon skal komme til anvendelse.

På den annen side er han klar over at det er ønskelig å skjerpe den skattepliktiges uaktsomhetsplikt når det gjelder oppgaver og opplysninger til ligningsmyndighetene. Den «går det så går det»-mentaltitet som nå i stor utstrekning er til stede

er det god grunn til å få satt en stopper for. Men en skyter etter hans mening langt over målet når en i den anledning vil gjennomføre en alminnelig senkning av skyldgraden til «uaktsomhet». Problemet om øket aktsomhet bør etter hans mening løses gjennom en skjerpelse av kravene til oppgaveplikt og regnskapsspesifikasjoner m. v., som fremtvinger de opplysninger som ligningsmyndighetene anser av betydning for ansettelsen av den skattepliktige formue og inntekt. Det som er av betydning er at faktiske forhold og vurderinger — innen en praktisk ramme — i størst mulig utstrekning blir brakt for dagens lys, så at ligningsmyndighetene kan ta et standpunkt til deres betydning. Eksempelvis bør en bedrift være forpliktet til å spesifisere hvilke ytelser til foreninger og organisasjoner o. l. som er ansett som henholdsvis kontingenter og omkostninger, og hvilke lønnsutgifter en gårdbruker har henført til privat-husholdning og gårdsnæring og på hvilket grunnlag fordelingen er foretatt osv.

Hvis det under meddelelse av slike opplysninger og spesifikasjoner m. v. gis feilaktige opplysninger, antar han at selv et uaktsomt forhold her bør foranledige en økonomisk straffereaksjon, med den begrunnelse at ligningsmyndighetene i disse tilfelle spesielt har henledet oppmerksomheten på forhold som tillegges betydning for ligningens utførelse. Han antar imidlertid at det ikke bør bli spørsmål om å reagere med mer enn inntil 50 % straffetillegg, i hvert fall før det hele er innarbeidet i praksis og en har vunnet noen erfaring i spørsmålet.

Frivillige opplysninger om skatteunndragelse

Vår nåværende skattelov har ingen bestemmelse om at den som frivillig gir ligningsmyndighetene opplysninger om at han har unndratt formue eller inntekt fra beskatning, skal unngå tilleggs-skatt eller straffeforfølgning. Noen slik regel følger heller ikke av straffelovens alminnelige regler.

Utvalget har overveiet om det kunne være grunn til å innføre særskilte regler på dette spesielle felt.

Utvalget har funnet det heldig at det innføres en regel om at straff skal bortfalle hvis en skattyter som har unndratt eller søkt unndratt skatt frivillig meddeler ligningsmyndighetene opplysninger om den unndratte formue eller inntekt uten at ligningsvesenet normalt kunne påregne å oppdage forholdet eller få kjennskap hertil i

samband med registreringen i henhold til prov. anord. av 5. september 1945.

Det vil ennå i atskillig utstrekning forekomme at ligningsmyndighetene på de forskjellige steder etter hvert får oversikt over skatteunndragelser hvis klarleggelse skyldes registreringen og bestemmelsene i samband hermed.

I dette tilfelle bør det være adgang til en mildere økonomisk reaksjon begrenset til 50 % tilleggsskatt. Når en har satt tillegget til 50 %, skyldes dette bl. a. at utvalget som nevnt foreslår at det ikke beregnes renter når det brukes etterligning og tilleggsskatt.

Utvalgets medlem Brandt Hansen mener at tillegget bør begrenses til 25 % og viser forsåvidt angår renteberegningen til det han tidligere har anført.

En anar at en slik adgang som her er nevnt, vil kunne bringe fram til beskatning betydelige beløp som ellers ikke ville komme med ved ligningen.

Utvalget har foreslått regler overensstemmende hermed inntatt i Ll. § 122, Bl. § 114.

Utvalget har videre funnet det heldig at det innføres en adgang for skattyteren til å gjøre ligning myndighetene oppmerksomme på beløp som er unndratt beskatning senest første gang selvangivelsen innleveres etter ikrafttreddelsen av de nye straffebestemmelser. Utvalget antar at følgen av slike opplysninger bør være at straff helt bortfaller og at det ikke beregnes tilleggsskatt.

De nye straffebestemmelser vil etter forslaget ikke bli anvendt på de gamle forgåelser som det her er tale om. Utvalget har imidlertid funnet at det likevel kan virke gunstig at skattyterne åpnes denne adgang, idet skattyteren derved vil kunne gi opplysninger om gamle forgåelser som, hvis forholdet ikke gjøres opp, er egnet til å trekke nye etter seg i framtiden.

Disse vil i så fall bli rammet av de nye strengere straffebestemmelser. Utvalget regner med at det på denne måte vil komme fram en del formue som har unngått beskatning etter registreringen.

Den her nevnte adgang til å meddele unndragelse med den nevnte virkning bør komme til anvendelse i alle tilfelle hvor ligningsvesenet ikke har kjennskap til forholdet, dog ikke hvis de får kjennskap til det i samband med registreringen i henhold til prov. anord. av 5. september 1945.

Utvalget foreslår at etterligning i dette tilfelle skjer etter den midlertidige etterligningslov med tillegg av 12. desember

1947, og at det blir å beregne renter etter Ll. § 121, Bl. § 113. Disse regler foreslår utvalget inntatt i en særkilt ikraftregel-sesbestemmelse.

Spørsmålet om skattesvik skal kunne medføre tap av retten til å drive næring for alltid eller for et bestemt tidsrom.

Utvalget har overveiet hvorvidt der burde innføres regler hvoretter skattesvik skulle kunne medføre tap av retten til å drive næring for alltid eller for et bestemt tidsrom.

Utvalget er blitt stående ved å måtte frarå dette. En straff som består i tap av rett til å drive næring vil ha mange svakheter. Den vil i større grad enn hva ellers er tilfelle ramme de enkelte med ulik styrke. Denne straff er dessuten en særdeles hårdhendt reaksjon som for mange vil bety en uopprettelig katastrofe. Denne straffeart er også vanskelig å tilpasse forgåelsens karakter og betydning. Straffen vil lett virke vilkårlig når den skal anvendes på vide områder av næringslivet som handel, skipsfart, håndverk, industri, jordbruk, skogbruk, fiske osv. Det ville ikke være rimelig å anvende den på enkelte arter av næring, mens det var utelukket å anvende den på andre arter.

Anvendelsen av denne straff ville også få uheldige samfunnsmessige følger. Den kan således medføre stans i produksjonslivet av større betydning og få virkning på funksjonærer og arbeidere. Det er også samfunnsmessig uheldig at folk med kanskje langvarig faglig og praktisk utdanning i et yrke må forlate dette og begynne fra nytt av, kanskje i en annen næring eller som lønsmottaker.

Skattesnyteri må sees som et brudd på borgernes generelle plikter overfor samfunnet. Det kan i alminnelighet ikke sies å være en forgåelse som er utøvet i skattyterens næring (når han driver en sådan). Når den alminnelige straffelov unntagelsesvis åpner adgang til å frakjenne domfelte adgang til å drive en bestemt næring, er det regelmessig i de tilfelle hvor forgåelsen er skjedd i næringen.

Utvalget har funnet at det er grunn til å vente på erfaringen med hensyn til virkningen av de skjerpede kontroll- og straffebestemmelser som er foreslått, før det blir spørsmål om å innføre den her behandlede straff.