

1. FORHANDLINGSEMNE:

Skattesvik som kriminalpolitisk problem

Skattesvik som kriminalpolitisk problem.

Av høyesterettsdommer O. C. GUNDERSEN, Oslo.

I. Skattebyrder og skattesvikt.

Ved århundreskiftet var i Norge statens og kommunenes inntekter på toll og indirekte skatter 85 mill. kroner. 50 år senere var tallet temmelig nøyaktig 50 ganger så stort, nemlig 4.364 mill. kroner. Men nasjonalinntekten er steget samtidig med at pengeverdien er falt, så disse tallene forteller ikke meget om det man kaller „skattebyrdene“. Imidlertid mener sosialøkonomene å kunne beregne nasjonalinntektens størrelse i de to sammenligningsår, med brukbar nøyaktighet, og vi får vite at de 85 mill. kroner i 1900 utgjorde 7,7 % og de 4,3 milliarder kroner i 1950 26,2 % av bruttonasjonalproduktet.¹⁾ Statens og kommunenes andel av bruttoverdien av vår samlede produksjon var altså mer enn 3 ganger større ved midten av dette århundre enn ved begynnelsen av det.

Bak denne utvikling, som har vært ujevn og springende, ligger det betydelige omlegginger av de skatter og avgifter som *staten* har innkrevd. Ved århundreskiftet utgjorde de direkte skatter til staten bare omkring 10 % av hele det innfordrede skattebeløp (inntektsskatten utgjorde maksimalt 5 % av skattyterens skattbare inntekt). To tredjedeler av skattene var toll, og omtrent en fjerdedel andre indirekte skatter. Skattene til *kommunen* har hele tiden i alt vesentlig vært direkte skatter på formue og inntekt. (Det gjennomsnittlige skattøre var i 1900 vel 7 % i herredene og vel 10 % i byene.) Det vanlige har vært at kommuneskatten har vært større enn de direkte skatter til staten. For den samlede skattlegging har derfor de direkte skatter hele tiden spilt en meget stor rolle og fremdeles er de i sum større end de indirekte skatter.²⁾

Beskatningssystemets utvikling har, som nevnt, vært ujevn, og begge verdenskrigene gir sterke utslag i skattleggingens form og omfang, og dermed i dens virkninger. Dette gjelder alle de nordiske land, selv om tendensene i flere retninger er ulike. En sammenligning mellom skatteinntektens fordeling like før utbruddet av den annen verdenskrig og nå (dvs. det siste året som det finnes tall fra) gir de følgende tabeller:

¹⁾ Økonomisk Utsyn 1900—1950 s. 131. Utgitt av Statistisk Sentralbyrå 1955.

²⁾ L.c. s. 130 flg.

Tabell 1. Skatteinntekter for budsjettåret 1938—39 i Norge, Danmark, Sverige og Finland.³⁾

	Norge mill. kr.	Danmark mill. kr.	Sverige mill. kr.	Finnland ⁴⁾ mill. mark
Skatter til staten i alt	559,6	593,7	1.131,6	3.663,8
Av dette:				
Toll	154,3	118,4	206,9	1.832,3
Andre indirekte skatter . . .	251,7	265,1	544,5	741,1
Direkte skatter	153,6	210,2	380,2	1.090,4
Skatter til kommunen i alt .	383,3	478,6	567,3	569,2
Direkte skatter i alt	536,9	688,8	947,5	1.659,6
Indirekte skatter i alt	406,0	383,5	751,4	2.573,4
Samlede skatter	942,9	1.072,3	1.698,9	4.233,0
Direkte skatter i pst. av samlede skatter	56,9	64,2	55,8	39,2

Tabell 2. Skatteinntekter for budsjettåret 1953—54 i Norge, Danmark, Sverige og Finland.

	Norge mill. kr.	Danmark mill. kr.	Sverige mill. kr.	Finnland ⁵⁾ mill. mark
Skatter til staten i alt	3.856,9	3.617,7	7.426,4	142.332,2
Av dette:				
Toll	317,3	188,3	433,3	17.070,7
Andre indirekte skatter . . .	2.286,2	1.892,8	2.500,7	73.091,6
Direkte skatter	1.253,4	1.536,6	4.492,4	52.169,9
Skatter til kommunen i alt .	1.767,7	1.851,2	3.438,7	52.503,1
Direkte skatter i alt	3.021,1	3.387,8	7.931,1	104.673,0
Indirekte skatter i alt	2.603,5	2.081,1	2.934,0	90.162,3
Samlede skatter	5.624,6	5.468,9	10.865,1	194.835,3
Direkte skatter i pst. av samlede skatter	53,7	61,9	73,0	53,7

³⁾ Tallene er hentet fra de respektive lands statistiske årbøker.

⁴⁾ Tallene for Finland gjelder kalenderåret 1938.

⁵⁾ Tallene for Finland gjelder kalenderåret 1953.

Vi ser av disse tabeller at de direkte skatters andel i den samlede beskatning har sunket i Norge og Danmark, men i Sverige og Finland er utviklingen den motsatte. I Sverige dekkes henved tre fjerdeparten av beskatningen ved direkte skatter, i Norge bare litt over halvparten. Før krigen sto de to land temmelig likt i denne henseende. — I Norge og Danmark er fremdeles kommuneskattene større enn de direkte skatter til staten, selv om forskjellen i relative tall er blitt mindre. I Sverige er forholdet et annet, der har statsskatten fløyet i været og er nå 1 milliard kroner høyere enn kommuneskattene. I Finland hadde utviklingen et annet utgangspunkt. Der var de direkte skatter til staten før krigen omtrent dobbelt så store som kommuneskattene, nå står de likt.

Det ville ha vært av interesse å vite hvor stor del av den private inntekt som går med til betaling av direkte skatter. En slik oppgave kan vi ikke umiddelbart trekke ut av de statistiske årbøker i de nordiske land. Men en tilnærmet riktig oppstilling kan man få. Hvis vi tar utgangspunkt i det beregnede nasjonalprodukt og trekker fra de indirekte skatter og legger til det som det offentlige betaler ut i form av subsidier, får vi følgende tabell:

Tabell 3.⁶⁾

	Myntenhet	Inntektene ⁷⁾	Direkte skatter
		1953	for 1953—54 i pst. av inntektene
Norge	mill. kr.	17.251	17,5
Sverige	„	36.956	20,1
Danmark	„	22.632	15,0
Finland	1000 mill. mark	605,3	17,3

Etter hvert som pengeverdien er sunket, har progresjonen i den direkte beskatning fått en svær tyngde også for de midlere inntekter. I tabell 4 er oppført tre lønnsinntekter i 1938 med den skattebelastning de ble undergitt i Oslo. Tabellens annen kolonne viser hva skatten den gang utgjorde i prosent av inntekten, tredje kolonne hva belastningen var på de „øverste“ 100 kroner (marginalskatten). I fjerde kolonne er lønningene omregnet etter prisstigningen til 1955 (NB! uten at den sterkere skattebelastning er tatt i betraktning.⁸⁾ I femte og sjette kolonne kommer så gjennomsnittsskatten og marginalskatten i 1955.

⁶⁾ Oppgitt til forf. av Statistisk Sentralbyrå.

⁷⁾ Det er naturlig å trekke fra indirekte skatter fordi disse er medregnet i bedriftenes nettoproduktverdi. Tilsvarende er det naturlig å legge til subsidiene, for disse er ikke regnet med i bedriftenes nettoproduktverdi.

⁸⁾ Dersom man regner om 1938-lønningene til 1955-lønninger slik at lønsmottagerne i 1955 skal ha den samme realinntekt tilbake *etter* skattene er betalt kommer man til følgende tall: Nr. 1 kr. 10.000, nr. 2 kr. 24.000 og nr. 3 kr. 68.000.

Tabell 4.

	1938			1955		
	Lønn	Gj.snitts- skatt	Marginal- skatt	Tilsvarende lønn	Gj.snitts- skatt	Marginal- skatt
	Kr.	%	%	Kr.	%	%
Nr. 1	4.000	4,5	18,9	10.000	7,0	18,4
„ 2	9.000	14,2	25,7	23.000	20,0	43,4
„ 3	19.000	20,7	32,9	48.000	36,4	67,4

Lønnsinntaker nr. 1 har en inntekt i 1938 som noenlunde svarte til en vanlig industriarbeiderlønn. Forutsatt at han har fått kompensasjon for prisstigningen, er hans gjennomsnittsskatt økt, men hans marginalskatt er blitt noe lavere. Lønnsinntaker nr. 2 hadde i 1938 en inntekt som svarte til en byråsjefs lønn. I 1955 vil han med full nominell kompensasjon for prisstigningen både ha fått meget større gjennomsnittsskatt, men særlig vil hans marginalskatt ha økt meget sterkt. Lønnsinntaker nr. 3 hadde en inntekt som i 1938 antagelig svarte til hva man kunde tjene i sjefsstillinger i privat næringsdrift — det kan for øvrig nevnes at en norsk statsråd hadde omtrent denne lønn. Med full kompensasjon for prisstigningen ville gjennomsnittsskatten stige til henved det dobbelte og marginalskatten til mer enn det dobbelte.

I Norge spiller, som vi har sett, de indirekte skatter en større rolle enn i de øvrige nordiske land. Blant disse skattene er tollene trådt helt i bakgrunnen, den altoverskyggende plass den hadde ved århundreskiftet, er redusert til noe meget beskjedent — den tok $\frac{2}{3}$ av plassen, nå bare $\frac{1}{18}$. I stedet har vi fått et utall av indirekte skatter og avgifter. Størst betydning har den alminnelige omsetningsavgift, den har i etterkrigstiden steget og sunket og steget igjen, og innbrakte i 1953—54 over en milliard kroner. Dernest kommer avgiftene på vin, brennevin og øl med henved 400 mill., på tobakk med 200 mill. og på bensin med 200 mill. En lang rekke andre avgifter kommer i tillegg til dette, men de er både hver for seg og tilsammenlagt av relativt liten økonomisk betydning.

De som røker og drikker i Norge, betaler antagelig like meget i avgifter på dette forbruket som de personlige skattytere tilsammen betaler i direkte statsskatt. Men skatter av denne art kan man jo *unndra* seg uten å møte moralsk forargelse på noe hold, man kan røke og drikke mindre, man kan endog helt la det være — hva staten i så fall ville gjøre, er et åpent spørsmål. Når det gjelder *skattesvik*, gir imidlertid forbruksbeskatningen ikke store muligheter for skattyterne selv, dvs. de som betaler avgiftene enten som et tillegg til eller som en bestanddel av prisen på de varer eller tjenester de kjøper. For dem som i første hånd innkasserer avgiftene stiller saken seg annerledes. Her vil det åpne seg muligheter for å la en del av avgiftene forsvinne i egen lomme, og en ser av og til i pressen antydninger om at mulighetene utnyt-

tes i et avskrekkende omfang. Nå kan det imidlertid neppe være tale om at avgifter forsvinner på veien når det gjelder tobakks- og alkoholbeskatningen eller andre avgifter som enten oppkreves av det statlige monopolselskap for alkoholomsetningen eller av de store produsentfabrikker som tar inn avgiften på første ledd i omsetningen. Det er den alminnelige omsetningsavgift som her står i skuddlinjen. Den tas inn på siste ledd i omsetningen, og for kjøperne er den skjult i vareprisene. Kan kjøpmannen holde en del av sin omsetning skjult for skattemyndighetene, vil han også kunne undra seg den dertil svarende omsetningsavgift — og i tillegg til det den inntektsskatt som skulle ha vært lagt på fortjenesten av den skjulte omsetning. Det siste er skattesvik, men det første er av lovgivningen likestilt med underslag (lov om omsetningsavgift av 19. mai 1933 § 2).

Det sentrale i vårt emne er imidlertid svik på den alminnelige beskatnings område: den direkte skatt på formue og inntekt. Vet vi noe om problemets omfang?

Vi kan legge sammen den oppgitte skattepliktige formue og inntekt og få eksakte tall for så vidt. Vi kan iallfall gå ut fra som sikkert at summen ikke blir for høy — selv om det skulle være en og annen som oppgir mer enn han skulle. På den annen side har sosialøkonomene — etter hvert som den offentlige statistikk er utbygd i omfang og metodikk — med stadig større nøyaktighet kunne regne seg fram til det de kaller nasjonalformuen og nasjonalinntekten, og de kan også gi brukbare anslag over hvor meget av denne formue og inntekt som er på private (og skattepliktiges) hender. Men formues- og inntektsbegrepene i skattelovgivningen er kunstige begreper, laget for sitt formål, og de faller ikke sammen hverken med sosialøkonomenes definisjoner eller med den alminnelige manns umiddelbare oppfatning av hva ordene innebærer. Likevel kan de sammenstillinger som har vært gjort, gi holdepunkter for en bedømmelse av differansen mellom de virkelige formuer og inntekter på private hender og de beløp som kommer under beskatning.

I Norge har „Skattelovutvalget av 1947“⁹⁾ antatt at 1 til 1,5 milliard kroner i 1946 unngikk inntektsbeskatning. Beløpet svarer til 15—20 pst. av all skattepliktig inntekt. Tilsvarende beregninger i Sverige førte „1950 års Skattelagssakkunniga“ til i en innstilling av 1954 å uttale at „vissa beräkningar ger vid handen att den sammanlagda taxerade inkomsten torde med åtminstone en å två miljarder kronor understiga vad som rätteligen borde taxeras.“¹⁰⁾ Også i Danmark er lignende beregninger gjort. Landsskatterettens president, S. Hiort-Lorentzen, har i en artikkel i „Bulletin for International Fiscal Documentation“ i 1953 henvist til at beregninger bygd på nasjonalinntekten i årene etter

⁹⁾ Se Utvalgets innstilling s. 4—5.

¹⁰⁾ Innstillingen s. 170, jfr. s. 84 flg.

den siste verdenskrig synes å vise at minst 15 % av den samlede skattepliktige inntekt unngår beskatning.¹¹⁾

Man må visstnok, både av de grunner som er nevnt ovenfor og av andre grunner som det ikke er plass til å gå inn på her, reservere seg mot at beregningene oppfattes som tilnærmet nøyaktige tallstørrelser. Men selv om man antar at de i sin størrelsesorden er riktige, så vet vi ikke hvor meget av svikten som skyldes *svik* og hvor meget som skyldes at folk *unndrar* seg beskatning på ikke-lovstridig vis: f. eks. ved å utnytte „huller“ og ufullstendige og unøyaktige bestemmelser i skatteloven eller ved at de anvender sitt eget — naturligvis velvillige — skjønn overalt hvor selvangivelsen anmoder om eller tillater at skjønnsmessige oppgaver avgis. I Norge uttalte Ligningsutvalget — som representerer landets 700 ligningsnemnder — i tilknytning til den beregning som ovenfor er nevnt, at en „neppe kan komme problemet nærmere enn å fastslå at skatteunndragelsene har et meget betydelig omfang, og at de forekommer innen alle grupper av skattepliktige og innen alle lag av samfunnet“.¹²⁾

Enkelte spesielle undersøkelser bør imidlertid her omtales. De sier en del som er av umiddelbar interesse for vårt tema:

I Danmark og Norge ble det høsten 1945 iverksatt en alminnelig formuesregistrering. I begge land ble en meget omfattende svikt i de tidligere inngitte oppgaver avslørt. I Danmark førte registreringen til at bortimot 200.000 skattytere ble etterlignet med den følge at de måtte betale henved 600 mill. kroner i skatter og straffetillegg til statskassen.¹³⁾ I Norge ble ca. 50.000 skattytere etterlignet, og de måtte antagelig betale mer enn 300 mill. kroner i skatter og straffetillegg.¹⁴⁾ Under registreringen fikk man også oppgave over de skattepliktige bankinnskudd som tidligere i vesentlig grad unngikk beskatning. Pr. 1. januar 1945 var 55 % av innskuddene oppgitt. Ved neste årsskifte — altså etterat registreringen var avsluttet — kunne man regne seg til at 83 % av innskuddene nå var med på selvangivelsene.

Fra Sverige kan nevnes at det i 1953 ble gjennomført bokettersyn hos 7.300 skattepliktige, og funnet svikt i oppgavene hos 6.300 hvis inntektsanslag ble forhøyet med ca. 52 mill. kroner. De 7.300 hvis bøker ble gransket, utgjorde imidlertid bare 2,5 % av antallet skattytere som kan gjøres til gjenstand for slik granskning.¹⁵⁾ I 1952 ble det i en svensk by gjort en inngående undersøkelse av ligningsoppgaver og inntektsforhold i to grupper av skattytere i liberale erverv. Svar svikt ble funnet. De to etterfølgende år oppga disse gruppene inntekter som lå henholdsvis 69 og 93 % over oppgavene fra 1952.¹⁶⁾

¹¹⁾ „The Struggle against Tax-Evasion. The Situation in Denmark“. Den nevnte bulletin, nr. 1 for 1953 s. 9.

¹²⁾ Ot.prp. nr. 91 for 1949 s. 8.

¹³⁾ Hiort-Lorenzen l.c. s. 13.

¹⁴⁾ Skattelovutvalget av 1947 s. 6.

¹⁵⁾ 1950 Års Skattelagssakkunniga s. 170.

¹⁶⁾ L.c. s. 89.

II. Unndragelse og svik.

Den direkte beskatning av formue og inntekt bygger i Norge siden 1911 på selvangivelsessystemet. Skattyteren skal selv angi grunnlaget for utmålingen av den skatt han vil få å betale. Men siden det ikke finnes alminnelig kjente og anerkjente definisjoner av begrepene formue og inntekt, må skattemyndighetene positivt bestemme dem, og det må gjøres så nøyaktig og så utførlig som mulig. Dette gjøres i Norge i lovs form, skattelovene av 1911 (med utallige senere endringer og tilføyelser) danner grunnlaget for hvert års statlige og kommunale skattebeslutninger.

Det er ingen enkel sak å bestemme hva begrepene formue og inntekt skal innebære i skatterettslig forstand. Vår landsskattelovs tredje kapitel „om den skattepliktige formue og inntekt“ inneholder 19 paragrafer — men det står meget i dem, de tar den samme plass i lovsamlingen som de første 70 paragrafer i straffelovens forbyttelseskapitler. Systemet er vidløftig, og reglene er innviklede og ofte vanskelig å forstå, de har avfødt og fører stadig med seg et utall av prosesser.¹⁷⁾ Det kan f. eks. nevnes at i tiåret 1921—1930 da anvendelsen av skatteloven av 1911 var begynt å gjøre seg merkbare også i ankesaker for Høyesterett, ble det for denne domstol prosedert ca. 450 skattesaker — ikke alle om anvendelse av reglene om den skattepliktige formue og inntekt, men sikkert de aller fleste av dem.

Systemet blir dessuten mer vidløftig enn det behøver å være, fordi vår skattelovgivning åpenbart ikke bare forfølger rent fiskale formål: å fastlegge grunnlaget for en utligning av de inntekter stat og kommune vil ha inn. Også næringsøkonomiske og sosialpolitiske formål setter sine spor i skattelovgivningen. Næringsøkonomisk søker myndighetene f. eks. å begrense eller fremme investeringer, generelt eller på spesielle områder, eller de vil oppmuntre sparing f. eks. i form av livsforsikring, eller gi støtte til studenters utdanning og til boligbygging i visse former osv. Sosialpolitisk søker man å gi beskatningen en slik form og virkning at den sammen med trygde- og subsidiesystemet trekker i retning av en omfordeling av inntektene i samfunnet som man anser sosialt gagnlig. Det synes klart at man ikke kan utforme skattesystemet med slike formål for øyet uten at det — i noen grad iallfall — må skje på bekostning av den enkelhet og lettforståelighet som en effektiv skattelovgivning må tilstrebe. Men også bortsett fra dette kan nok det spørsmål reises om ikke skattelovene ville bli bedre for sitt formål med en grovere tilhugging — hvad man i så fall tapte i nyansering ville man kunne vinne i effektivitet.¹⁸⁾

¹⁷⁾ „Begrepene formue og inntekt i skattelovgivningen er særdeles vanskelige å definere og praktisere. De er uutømmelige kilder til feiltagelser, misforståelser og feiltolkninger, så vel fra skattyterhold som fra ligningsmyndighetenes side,“ uttaler ligningsutvalgets mangeårige sekretær, o.r.sakfører Brandt-Hansen i Innst. II fra Skattelovutvalget av 1947 s. 30.

¹⁸⁾ Jfr. Ligningsutvalgets uttalelse i Ot-prp. nr. 91 s. 8: „Skattelovens system og regler er allfor vidløftige.“ Dette anføres som en av hovedårsakene til skattesvikten.

Det går altså ikke alltid noen skarp grense mellom de riktige og uriktige oppgaver, vi har områder hvor det er omtvistelig hvor grensen går og hvor som regel skattemyndigheter og skattytere vil være å finne på hver sin side av grensefeltet.

Dertil kommer at skatteloven i stor utstrekning — i første omgang iallfall — må gi skattyteren adgang til å foreta en skjønnsmessig vurdering av økonomiske forhold som han skal gi oppgave over. Det kan f. eks. gjelde verdsettelsen av et lager eller gjennomføringen av avskrivninger. Eller det kan gjelde en grenseopptrekking, f. eks. mellom vedlikeholdsutgifter og påkostninger som øker kapitalverdien av en eiendom, eller mellom virkelige driftsutgifter og utgifter som angår bedriftseierens eller -lederens private økonomi (typiske eksempler: bilhold, representasjon, reiser). Nå vil ligningsmyndighetene riktignok i regelen kunne sette skattyterens skjønn til side og bruke sitt eget i stedet. Men det forutsetter at ligningsmyndighetene får — og gjør bruk av — slike oppgaver at de kan overprøve skattyterens skjønn; i så fall kan de forhøye årets ansettelse og i tilfelle også foreta etterligninger av tidligere års ansettelser. De kan imidlertid ikke nå frem hverken med straffetillegg eller andre represalier dersom skattyteren har gitt de oppgaver han er avkrevd og for øvrig under sin vurdering har holdt seg innenfor rammen av et fornuftig skjønn.

Heller ikke kan skattyteren rammes av sanksjoner om han lar være å utnytte sine inntektsmuligheter fordi han synes skatten på toppinntekten blir for høy, eller om han går over til økonomisk virksomhet som ikke er skattbar, f. eks. kjøp og salg av aksjer — gjennom en lang periode med full sysselsetting og sterk utvidelse av realkapitalen kan det nok være mange som har realisert svære og jevne og skattefrie inntekter på denne måte. I det hele vil naturligvis en skattyter utnytte de muligheter han kan finne innenfor rammen av gjeldende lov til ikke å betale større skatter enn han er nødt til å utrede, og hverken lovgiverne eller de som skal håndheve loven kan bebreide ham det. En kan tvert om si — for å sette det litt på spissen — at det er en del av ligningsmyndighetenes oppgave å hjelpe ham med det, det bør iallfall gjelde der hvor skattyteren ikke synes å kunne hjelpe seg selv. Og lovgiverne får fylle de „hull“ i loven som etter hvert oppdages.

Det som her er sagt, trenger imidlertid den tilføyelse at selvsagt skal ikke ligningsmyndighetene godkjenne fiktive arrangementer, profomaverk, som ikke dekker en realitet. Distribuerer en mann sin inntekt på sine barn for å få mindre progresjon, mens han i virkeligheten allikevel beholder herredømmet over inntektsanvendelsen (noe slikt er forresten ikke lett å gjennomføre i Norge, det er lettere i enkelte andre land), så vil ikke ligningsmyndighetene godta det. Det hjelper heller ikke en skattyter at han lar sin bedrift holde bilen på omkostningskonto eller gartneren på lønningskonto, han får disse utgifter plussert til på sin egen inntekt. Men ulykken er vel den at her som ellers vil skilnet kunne bedra, og ligningsmyndighetene må nok ofte godta transaksjoner og arrangementer som i sin form ser uangripelige ut, men som i sitt virkelige innhold er skattesvik.

Ved siden av ordet skattesvik opererer man ofte med begrepet skatteunndragelse — og somme tider med summen av svik og unndragelse, hvilket kalles skattesvikt.¹⁹⁾ Nå synes det å ha liten mening å sette et særskilt navn på det forhold at en ellers lovlydig borger innretter seg slik at han betaler den skatt han etter loven skal betale, men ikke mer. Heller ikke synes man å ha bruk for noen annen betegnelse enn svik på det forhold at en skattyter lager fiktive arrangementer for å unngå skatt, eller at han i samme hensikt gir mangelfulle opplysninger eller legger skjul på opplysninger som han må forstå er av betydning for skattleggingen. Tingene skal ha sitt rette navn, men forhold som hverken fortjener eller trenger noe navn skal også slippe det. Men — en kan kanskje si: vi har et grensefelt, et område hvor skattyteren innretter seg ut fra en „går det, så går det-mentalitet“ og hvor han har en reserve av ugjennomtrengelig skyldfrihet å trekke på om det skulle gå galt. Han lager f. eks. et arrangement som han selv kan la gå over fra fiksjon til realitet dersom han står overfor å bli knepet. Eller han kan la sitt forsett og sin hensikt få den lette uaktsomhets form uten at noen kan granske hans hjerte. Opererer han med denne innstilling på områder hvor lovanvendelsen synes usikker eller hvor ligningsmyndighetene — iallfall i første omgang — må la ham utøve et skjøn, så vil det kanskje lykkes ham, selv om han ikke ellers har hellet med seg, å unngå betegnelsen skattesviker. Bør han så kalles „skatteunndrager“?

To engelske dommer kan være illustrerende. I den første av dem (8 A.T.C. 531) sa dommeren:

„No man in this country is under the smallest obligation, moral or other, so to arrange his legal relations to his business or to his property as to enable the Inland Revenue to put the largest possible shovel into his stores. The Inland Revenue is not slow — and quite rightly — to take every advantage which is open to it under the taxing statutes for the purpose of depleting the taxpayer's pocket. And the taxpayer is in like manner entitled to be astute to prevent, so far as he honestly can, the depletion of his means by the Revenue.“

Det går vel an å være enig i dette og samtidig underskrive hva lord Simon sa i en senere dom (25 T.C.):

„Judicial dicta may be cited which point out that, however elaborate and artificial such methods may be, those who adopt them are 'entitled' to do so. There is, of course, no doubt that they are within their legal rights, but that is no reason why their efforts, or those of the professional gentlemen who assist them in the matter, should be regarded as a commendable exercise of ingenuity or as a discharge of the duties of good citizenship. On the contrary, one result of such methods, if they succeed, is, of course, to increase *pro tanto* the load of tax on the shoulders of the great body of good citizens who do not desire, or do not know how, to adopt these manœuvres.“

Det tør være at skattemyndigheter og domstoler i England lettere enn våre aksepterer forsøk på å unngå beskatning som i sin ytre form er

¹⁹⁾ På engelsk opererer man med „tax-evasion“ og „tax-avoidance“, men noe ord for summen av de to har man visstnok ikke.

vellykkede, selv om formen bare skjuler realiteten. Og iallfall har norske dommere liten tilbøyelighet til å ville moralisere når de ikke kan dømmе.

III. Straff for uriktige oppgaver til ligningsmyndighetene. Tilleggs-skatt. Offentliggjørelse av skattesvikerens navn.

Den norske landsskattelovs 9. kapitel, som inneholder bestemmelsene om straff for den som unnlater å sende inn selvangivelse eller gir uriktige oppgaver, ble gjennomgripende endret ved lov av 8. desember 1950. Her og i denne avhandlings siste avsnitt skal vi bare beskjeftige oss med de uriktige oppgaver og den reaksjon de møtes med og de problemer de stiller oss overfor.²⁰⁾

I landsskattelovens § 118 nr. 1 og 2 bestemmes det at den som til ligningsmyndighetene forsettlig gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan lede til iligning av for lav skatt, straffes med bøter eller fengsel inntil 2 år, eller med begge deler. I gjentakelsestilfelle kan fengselsstraffen gå opp til 3 år. Er handlingen begått av grov uaktsomhet, er straffen bøter. Særregler om bøtenes utmåling er ikke gitt.²¹⁾

Overtredelse av landsskattelovens § 118 er undergitt ubetinget offentlig påtale, og i bestemmelsens siste ledd er det fastsatt at ligningsmyndighetene skal gi innberetning til skatteinspektøren²²⁾ eller påtalemyndigheten når de har grunn til å anta at det foreligger en straffbar overtrødelse av loven. Riksskattestyret har gitt instruks om hvorledes dette skal skje.

De bestemmelser som her er omtalt, har vært i kraft siden 1. januar 1951. Hvor mange skattesvikere har vært anmeldt og hvor mange har vært dømt? I februar 1956 ble 8 skatteinspektører spurt om hvor mange som var anmeldt i deres distrikter. 6 hadde ikke anmeldt noen, 2 kunne melde om tilsammen 5 anmeldelser. Riksskattestyret har kunnet registrere 15—20 anmeldelser i alt for hele landet gjennom 5 år — de

²⁰⁾ Og stort sett, bortsett fra en og annen bemerkning, særlig i fotnotene, må forf. begrense stoffet slik at det bare omfatter forholdene i Norge. I ganske vid utstrekning vil imidlertid problemene være de samme i alle de nordiske land.

²¹⁾ I Sverige er straffen ved „uppsåt“ bøter eller fengsel (eller under særlig skjerpene omstendigheter: straffarbeid) inntil 2 år. Bøtene skal fastsettes til høyst 5 ganger det skattebeløp som kunne ha vært unndratt. Ved grov uaktsomhet er straffen bøter på høyst 2½ ganger skattebeløpet. Under særlig skjerpene omstendigheter kan fengsel inntil 6 måneder anvendes. Straff på fengsel eller straffarbeid kan kombineres med en straffeskatt på høyst 3 ganger skattebeløpet — straffeskatten idømmes av domstolen (skattestraftlagen av 11/6 1943 §§ 1—3).

I Danmark er straffen ved „svigagtig Hensigt“ bøter med inntil 5 ganger skattebeløpet. I særlig grove tilfelle kan hefte eller fengsel inntil 2 år anvendes. Idømmes frihetsstraff, skal dessuten bøter anvendes med maksimum som nevnt. Ved grov uaktsomhet er straffen bøter med inntil 3 ganger skattebeløpet (lov av 12/7 1946 § 43).

²²⁾ En tjenestemann i hvert fylke beskikket av Kongen, som skal føre tilsyn med de underordnede ligningsinstansers arbeid.

aller fleste fra et enkelt fylke. Det har kunnet registrere 12 forelegg på bøter — halvparten fra et enkelt fylke.²³⁾ Av dommer finner vi en i 1953, to i 1954 og tre i 1955 (de fleste omhandler visstnok kombinerte forhold, f. eks. underslag e. a. sammen med skattesvik).

Det er altså et ganske særegent kriminalpolitisk problem vi står overfor i Norge for så vidt som det praktisk talt ikke foreligger for påtalemyndighet og straffedomstoler. Hvorfor er det slik? En del lokale ligningsmyndigheter er blitt spurgd,²⁴⁾ de følgende svar er typiske:

1. „Anser etterligning og straffetillegg for mer effektivt.“

2. „Anser ikke slike anmeldelser for særlig effektive, da politiet i dels mangler kompetente folk til å behandle dem. Anser det mer effektivt med straffetillegg eller skjønn.“

3. „Ingen anmeldelse. Meget vanskelig å føre bevis i slike saker, spesielt da i de saker hvor en reaksjon av denne art kunne være særlig ønskelig. Har i stedet i stor utstrekning anvendt tilleggs katt.“

I en av våre større byer var i begynnelsen av 1954 en skattyter blitt etterlignet og straffelignet med et meget stort beløp — over en halv million kroner. På en forespørsel fra politimesteren om hvorfor ikke saken var innberettet til påtalemyndigheten svarte ligningssjefen blant annet:

„Etter 1. januar 1951 — da de nye bestemmelsene om innberetningsplikt trådte i kraft (byskattelovens § 110 nr. 8) — er det ikke av noen likningsmyndighet i X sendt en eneste innberetning til påtalemyndighetene om skattytere som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det har vært tusenvis av slike tilfelle i disse årene, i alle størrelses- og grovhetsgrader. Heller ikke er det sendt en eneste slik innberetning til påtalemyndigheten fra skatteinspektøren i Y fylke. Heller ikke er det — så vidt jeg har kunnet bringe på det rene — sendt en eneste slik innberetning til påtalemyndigheten fra noen annen likningsmyndighet eller skatteinspektør i dette land, til tross for at tilfellene i andre deler av landet åpenbart i antall, størrelse og grovhet står fullt på høyde med tilfellene her i byen.“

Det er ikke min oppgave å utrede det overmåte kompliserte problem, hvorfor situasjonen er blitt som den er.

Heller ikke tilligger det meg å fremme forslag med sikte på å få en endring i situasjonen. Jeg tror for mitt vedkommende at det ikke er påkrevd eller vil komme noe godt ut av å reise dette spørsmålet på det nåværende tidspunkt.“

²³⁾ Fra de vedtatte forelegg på bøter for forsettlig eller grovt uaktsomt å ha gitt uriktige oppgaver kan følgende eksempler nevnes:

	Unndratt inntekt	Vedtatt bot
1.	kr. 14.000	kr. 400
2.	„ 8.500	„ 500
3.	„ 53.000	„ 3.000
4.	„ 20.000	„ 300

Foreleggene sier intet om hvorvidt disse skattytere på forhånd var blitt ilagt tilleggs katt (se om dette nedenfor), så det er umulig å foreta noen vurdering av straffutmålingen.

²⁴⁾ Av Riksskattestyret i februar 1956.

Ligningssjefen sluttet slik:

„På bakgrunn av de kjensgjerninger som jeg har nevnt under punkt 4), og fordi det ville være dypt urettferdig om et enkelt distrikt på et tilfeldig tidspunkt skulle håndheve bestemmelsene overfor en tilfeldig skattyter, henstiller jeg til politimesteren i X eventuelt å innhente uttalelse fra Riksadvokaten eller Riksskattestyret, før det blir truffet beslutning om å reise sak.“

Den videre drøftelse av dette spørsmål får utstå til avhandlingens siste avsnitt. Først må det nå redegjøres for reglene om etterligning og tilleggsskatt, som åpenbart anvendes i stor utstrekning — selv om vi ikke noe sted finner talloppgaver om forholdet. Reglene finner vi i landsskattelovens 10. kapitel §§ 121 flg. I § 121 bestemmes det at den som til ligningsmyndighetene forsettlig eller grovt uaktsomt gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan lede til iligning av for lav skatt, er forpliktet til å erlegge en tilleggsskatt på inntil 100 % av det skattebeløp som skattyteren på grunn av handlingen har unngått eller kunne ha unngått. Betingelsen for å ilegge 100 % tilleggsskatt er altså at det foreligger et straffbart forhold, og gjerningsbeskrivelsen er nøyaktig den samme som i straffebestemmelsen i § 118. Men § 121 går videre og rammer også den vanlige (ikke grove) uaktsomhet, — her kan tilleggsskatt på inntil 50 % ilegges.

Tilleggsskatten kan fastsettes enten ved årets ligning eller ved etterligning for tidligere år — opptil 10 år tilbake. Etterligning og utligning av tilleggsskatt besluttes og gjennomføres av de lokale ligningsmyndigheter. Riksskattestyret, som etter loven er den øverste instans for rikets ligningsvesen,²⁵⁾ har imidlertid trukket opp veiledende regler for „gradering av straffetillegget“.²⁶⁾ Det uttales her at lovens mening er at tilleggsskatten skal fastsettes etter skyldgraden, og det gis en beskrivelse av de lovovertredelestyper som ofte forekommer, med en angivelse av „strafferammen“ (ordet her brukt uten at det er meningen å ta standpunkt til om det er det rette å tale om „straff“).²⁷⁾

„1) En ikke regnskapspliktig skattyter lar være å gi opp inntekt som han eller ektefellen eller barna har hatt og han kan med atskillig sannsynlighet gå ut fra at inntekten ikke vil komme til ligningsmyndighetenes kunnskap. Her vil det gjerne passe med 20—40 %, idet en tar omsyn til størrelsen av beløpet og vedkommendes økonomiske forhold. I gjentakelsestilfelle bør en gå høyere.

2) Han fører til fradrag gjeld som han ikke har eller renter eller premier som han ikke har betalt, eller tar avdrag på gjeld med blant rentene. Samme reaksjon.

²⁵⁾ Landsskattelovens § 104.

²⁶⁾ Rundskriv nr. 214 av 8/5 1951.

²⁷⁾ *Andenæs* hevder (Almindelig Strafferett s. 13) at tilleggsskatten må antas å være straff i Grunnlovens forstand, og at det neppe lar seg forsvare i forhold til Grunnlovens § 96 at straffeskatten bestemmes og utmåles av administrative myndigheter. Han legger imidlertid til at en kanskje må betrakte systemet som sedvanerettslig godkjent gjennom lang tids praksis. — Det ligger utenfor nærværende forf.s emne å ta standpunkt til dette spørsmål.

3) Han opplyser at han har regnskap eller bilag, men fører opp et ikke uvesentlig beløp mer i utgift eller mindre i inntekt enn riktig. Samme reaksjon.

4) *Regnskapspliktig* skattyter har ført gaver, kontingenter og lignende utgifter som han ikke har krav på fradrag for på omkostningskonto eller lignende konto uten å tilbakeføre dem i selvangivelsen. Samme reaksjon.

5) Skattyteren har i regnskapet direkte utgiftsført anskaffelsesutgifter og påkostninger, som i tilfelle bare skulle ha vært oppført til avskrivning, eller gjennomført for høye avskrivninger uten å gjøre rede for forholdet og skjønt han måtte være klar over, at han ikke har krav på fradrag i samsvar med regnskapet.

For så vidt skattyteren ved riktig bokføring ville hatt krav på å få beløpet utgiftsført på et senere tidspunkt (i form av avskrivning) og det altså bare dreier seg om en forskyvning av fradraget fra et senere til et tidligere år, bør det ved første gangs forseelse ikke regnes med et høyere straffetillegg enn 10—20 %, med mindre det er gitt positivt uriktige opplysninger om forholdet fra skattyterens side.

6) Skattyteren har holdt salg og/eller innkjøp eller betydelige inntektsposter ellers utenfor bøkene. Har han gjort det med vilje for (blant annet) å unngå skattlegging av betydelige beløp, bør det beregnes tilleggs-skatt med 100 %. Gjelder det mindre beløpp og feilen ikke kan antas å være begått forsettlig, bør det bli tale om å gå ned til 50 %, i unntakstilfelle enda noe lavere.

7) Det er åpenbart og uforklart misforhold mellom formuesframgang og antatt privatforbruk på den ene siden og den oppgitte inntekt på den andre siden, eller ligningsmyndighetene setter regnskap til side og ligner etter skjønn på grunn av feil ved bokføringen, uforholdsmessig lav bruttofortjeneste, unormalt lavt privatforbruk eller lignende forhold, som det ikke blir gitt en fyldestgjørende forklaring på. Her må ligningsmyndighetene så vidt mulig søke å gjøre seg opp en mening om hva det er skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om, og bedømme forholdet på bakgrunn av det som er sagt ovenfor. Finner de ikke holdepunkter for en mening om hva feilen ved oppgavene eller regnskapet består i, må de vanligvis kunne legge til grunn at skattyteren har hatt inntekt som han ikke har gitt opp, eventuelt også holdt utenfor bøkene, jfr. særlig punktene 1 og 6. Dreier det seg om så betydelige differanser at skattyteren etter sine forutsetninger må ha forstått at oppgavene var uriktige eller ufullstendige, må en vanligvis kunne karakterisere forholdet som forsettlig eller grovt uaktsomt.²⁸⁾

Vi vet som nevnt ikke noe om i hvor stort antall tilfelle disse regler anvendes, men vi må kunne gå ut fra at det er stort. Ligningssjefen i

²⁸⁾ Det bør her nevnes at man i den federale skattlegging i USA arbeider med et tilsvarende system. Man har et sett med „civil penalties“ og et sett med „criminal penalties“, og de kan tas i bruk ved siden av hverandre. „While the purpose of the civil penalty for fraud is to safeguard the revenue and to reimburse the government for the heavy expense of the continual investigation and for the losses resulting from fraud, the criminal penalties have the special role of deterring future violations.“ Tilleggs-skatten kan gå opp til 50 % av det skattebeløp som ble forsøkt unndratt. Straffen kan utmåles til en bot på inntil 10.000 dollars eller 5 års fengsel eller begge deler. („Fraud and the Federal Income Tax in the United States“ av professor *Harold M. Groves* og *Arthur M. Selle* i „Bulletin for International Fiscal Documentation“ nr. 6, 1953).

Trondheim har opplyst²⁹⁾ at en opptelling et enkelt år viste at henvend halvdel av de inngitte selvangivelser ble fraveket, mer eller mindre³⁰⁾ — og blant de 12—15.000 skattytere som måtte finne seg i at deres formues- eller inntektsoppgaver ble forhøyet må det ha vært mange, skulle en tro, som *kunne* rammes av reglene om tilleggs-skatt. Noen oppgave over dette har imidlertid hverken dette ligningskontor eller ligningskontoret i Oslo. Ligningssjefen i Trondheim foretok imidlertid en opptelling av *etterligninger* for de siste 3 år, og den ga følgende tall:

1953—54:			
Antall etterligninger uten straffetillegg			83
”	”	25 %	31
”	”	50 %	12
”	”	100 %	4
			<hr/> 130
1954—55:			
”	”	uten	71
”	”	25 %	15
”	”	50 %	8
”	”	100 %	3
			<hr/> 97
1955—56 (pr. 1/2-56):			
”	”	uten	65
”	”	25 %	17
”	”	50 %	3
			<hr/> 85

I innstillingen fra Skattelovutvalget av 1947 var det foreslått at når straff kom til anvendelse for forsettlig skattesvik, så skulle det i alminnelighet bestemmes i dommen eller forelegget at den skyldiges navn og bopel, skattesvikets omfang og straffens størrelse skulle kunngjøres i Norsk lysingsblad.³¹⁾ Departementet gikk under tvil med på dette forslag, men det ble ikke vedtatt i Stortinget. Vedkommende stortingskomité førte i stedet inn en bestemmelse i lovens § 122 som gikk ut på at enhver fastsettelse av tilleggs-skatt — enten ved etterligning eller ved årets ligning — skulle fremgå av den skattemelding som hvert år blir lagt ut til alminnelig ettersyn for alle. Dette ble vedtatt, men bestemmelsen hadde ikke vært i kraft så meget som et år før ligningsmyndighetene reagerte. I brev av 5. desember 1951 uttalte Riksskattestyret til Finansdepartementet — brevet gjengis her fordi det kaster lys over et bredt felt av den rettspolitiske problemkrets vi her står overfor:

„Etter de erfaringer en senere har høstet kan det fastslås at det neppe er delte meninger innen ligningskretser om at bestemmelsen i sin nåværende form virker meget uheldig. Det ligger i sakens natur at en har lettest for å konstatere bestemte feil i selvangivelser og nærings-

²⁹⁾ I et brev til forf.

³⁰⁾ 1950 Års Skattelagssakkunniga oppgir at i Sverige blir år om annet mer enn 1 mill. selvangivelser fraveket. (Betänkande s. 129).

³¹⁾ I Danmark hadde man ved lov av 12/7 1946 § 13 nr. 4 gitt en tilsvarende bestemmelse.

oppgaver for de grupper av skattytere som det er praktisk mulig å gjøre til gjenstand for kontroll i større utstrekning gjennom lønnsoppgaver fra arbeidsgivere m. fl. og kontrolloppgaver fra salgsorganisasjoner og andre avtagere. Dette vil i første rekke si gruppene lønns-mottagere, fiskere og direkte lignede jordbrukere. Overfor skattytere i disse grupper vil det derfor ganske ofte kunne bli spørsmål om å anvende straffetillegg. Når det gjelder forretningsdrivende, leger og tannleger m. fl. vil det derimot ikke så lett i videre omfang la seg gjøre å påvise bestemte feil av større betydning i formues- og inntektsoppgavene. Men forholdene vil ofte kunne ligge således an at det synes å være grunnlag for å anvende skjønnsmessig ligning overfor skattytere i disse grupper, dels fordi deres regnskaper eller noteringer lider av tekniske mangler, dels fordi bruttofortjenesten kan synes påfallende lav eller nettoinntekten synes å stå i misforhold til formuesbevegelsen og det sannsynlige privatforbruk. Riksskattestyret har i sine direktiver for beregning av straffetillegg fremholdt at det også må bli spørsmål om å anvende straffetillegg i tilfelle hvor det er et åpenbart og uforklart misforhold mellom formuesfremgang og antatt privatforbruk på den ene siden og den oppgitte inntekt på den andre siden, eller ligningsmyndighetene setter regnskap til side og ligner etter skjønn på grunn av feil ved bokføringen, uforholdsmessig lav bruttofortjeneste, unormalt lavt privatforbruk eller lignende forhold som det ikke blir gitt en fyldestgjørende forklaring på. Jfr. rundskriv nr. 214 fra Riksskattestyret av 8. mai 1951, s. 4, pkt. 7. Ligningsmyndighetene vil imidlertid i disse tilfelle ofte føle seg på noe usikker grunn og derfor være mindre tilbøyelig til å sette saken på spissen gjennom et straffetillegg som skal fremgå av den utlagte skatteliste. Hvis skattyteren på denne måte blir stemplet som skattesnyter, vil han føle seg meget sterkere oppfordret til å angripe ligningen og gå til prosess enn om han bare blir skjønnsmessig lignet, kanskje med et noe stramt skjønn, i samsvar med den praksis som tidligere mange steder har vært fulgt. Ligningsmyndighetene synes ikke uten grunn å frykte for at anvendelse av straffetillegg som skal fremgå av den utlagte skatteliste, i disse tilfelle lett vil kunne avføde et betydelig antall ligningsklager og skatteprosesser, hvor utfallet tør være tvilsomt og avhenge av domstolenes vurdering av et mer eller mindre sterkt sannsynlighetsbevis.

Følgen av dette vil igjen lett bli at ligningsmyndighetene for å unngå disse vanskeligheter enten vil unnlate å beregne straffetillegg ved skjønnsmessig ligning av forretningsdrivende m. fl., eller innskrenke denne ligningsmåte til de presumptivt sikre tilfelle.³²⁾

Departementet erklærte seg nå enig i at den særskilte utlegning av liste over skattytere som var straffelignet virket uheldig, „og at den i praksis ofte får karakteren av en særstraff overfor skattytere med lett kontrollbare inntekter“. Ved Stortingets behandling av proposisjonen ble bestemmelsen fjernet (lov av 30. juni 1954).

IV. *Rettspolitiske betraktninger.*

Vi har sett av tabellene foran at de direkte skatter til stat og kommune i de nordiske land utgjør mellom halvparten og tre fjerdeparten av den samlede beskatning. Det er vanskelig å tro at man i noe land i en overskuelig fremtid kan komme til å oppgi den direkte og helt gå over til den indirekte beskatning. Den største vanskelighet som her ville melde seg, er kanskje spørsmålet om hvorledes man i så fall skulle

³²⁾ Ot.prp. nr. 11 for 1954 s. 15—16.

kunne opprettholde kommunenes økonomiske selvstyre. — Videre viser tabellene at skattyterne i gjennomsnitt avgir 15—20 % av sine inntekter i direkte skatt, mens marginalskatten er blitt voldsom selv på relativt beskjedne inntekter. Beskatningsstrukturen er for så vidt radikalt endret siden siste krig: den som før krigen kunne „tjene“ 25 kroner på å holde 100 kroner skjult for ligningsmyndighetene, kan i dag tjene 43 kroner på sin lovovrettedelse, og den som før kunne tjene tredjeparten av en hundrekroner kan i dag tjene to tredjeparter.³³⁾

Vi kan regne oss til at en meget stor del av de private inntekter unngår beskatning. Det er et forbløffende samsvar mellom de beregninger som er gjort i Danmark, Sverige og Norge. Fra et kriminalpolitisk synspunkt er det imidlertid ikke så viktig å fastslå om det er 10, 15 eller 20 % av inntektene som unndras fra beskatning. Det er i alle fall en betydelig svikt. Av vesentlig betydning er det derimot at det er blitt en alminnelig oppfatning at de fleste som kan, forsøker å snyte på skatten og at så mange åpenbart har hellet med seg. Når skattyteren setter seg til med å utfylle sin selvangivelse, vil han fra den offentlige drøftelse av skattesviksproblemet kanskje huske tall og data — ofte overdrevne — som har vært ført i marken som argumenter for skjerpede straffebestemmelser, og han vil få sin lojalitet satt på en hård prøve. Han vil lett komme til å se det slik at den hederlige må betale dyrt for sin hederlighet, og desto mer jo mindre hederlige alle andre er. Det er en „vicious circle“ vi her står overfor, og den må brytes.

Et forsøk på å bryte sirkelen ble gjort da Stortinget i desember 1950 skjerpet skattelovens bestemmelser om straff og tilleggsskatt.³⁴⁾ Stortingets finanskomité uttalte enstemmig at det var „nødvendig at Stortinget gir uttrykk for viljen til at det skal gjennomføres en mer effektiv ligning og at det fra samfunnets side må reageres skarper enn hittil på omgælinger av skattelovsbestemmelsene. Prinsipielt sett bør handlin-

³³⁾ At dette må ha vidtrekkende økonomiske konsekvenser, tør være klart. En bedriftseier som skal vurdere om en driftsutgift er lønnsom — dvs. om han skal anvende „toppen“ av en inntekt eller om han skal la den stå i den skattbare inntekt — kan jo ikke la være å regne med at f. eks. to tredjeparter vil bli betalt av stat og kommune. På beskatningens område tør det være nokså treffende hva to amerikanske forfattere sier: „The price the tax system pays for progression is thus high. It produces a tax law of almost impenetrable complexity. It invites a distorting attention to the tax aspects of any economic transaction. It affords an excessive stimulus to tax avoidance with perhaps incalculable consequences for tax-payer morale and the general respect for the law.“ (The uneasy case for Progressive Taxation, by Walther J. Blum and Harry Karlsen jr. University of Chicago Law Review, vol. 19, 1952, nr. 3).

³⁴⁾ Før lovendringen av 8/12 1950 kunne den forsettlig eller grovt uaktsomme inngivelse av uriktige oppgaver rammes av bøter og tilleggsskatt på inntil 100 %. Nå ble strafferammen, som tidligere nevnt, satt til bøter eller fengsel inntil 2 år, eller begge deler (og i gjentakelsstilfelle kan fengselsstraffen bli 3 år). Var handlingen begått av uaktsomhet (simpler uaktsomhet), kunne den tidligere ikke rammes. Nå kan tilleggsskatt på inntil 50 % bli følgen.

ger som strider mot bestemmelsene i skatte-loven jevnstilles med andre straffbare økonomiske handlinger.³⁵⁾

Nå er 5 år gått, og det som har hendt, eller rettere sagt ikke hendt, virker overraskende. Skattesvikere er praktisk talt hverken dømt ved domstolene eller anmeldt til påtalemyndighetene. Har straffetru-slene virket nesten 100 % effektivt bare ved å stå i lov-boken? Det er nok liten grunn til å tro det. Forklaringen på det tilsynelatende merkelige problem er gitt, lett kamuflert, i de uttalelser fra ligningsmyndighetene som er gjengitt i foregående avsnitt: Rettshåndhevelsen på dette område har gjennom lang tid ligget i ligningsmyndighetenes hender, og lovendringen i 1950 har ikke ført med seg at den er flyttet over på påtalemyndighet og straffedomstoler. En kunne heller ikke vente at dette skulle skje når man opprettholdt og bygde ut tilleggsskatt-systemet. Ligningsmyndighetene har stor bevegelsesfrihet og et smidig våpen i sine hender. De kan tilsidesette skattyterens skjøn og bruke sitt eget i stedet; de kan endog i visse tilfelle skjønnsmessig fastsette skattyterens inntekt og dermed også den inntektssvikt som det skal svares tilleggsskatt av. Og de kan reagere på det lett uaktsomme forhold med en advarsel eller en liten økonomisk reaksjon og på det grovt uaktsomme eller forsettlig forhold med 100 % tilleggsskatt. Til sin veiledning har de fra Riksskattestyret fått en kasuistisk oppregning av de vanligste forseelses- og forbrytelsestyper med angitt strafferamme. Det synes klart at dersom ligningsmyndighetene takserer et forsøk på skattesvik til 25 % eller 75 % tilleggsskatt, så vil de ikke se noen rimelig grunn til deretter å sende saken til politiet, hvor kanskje en liten bot vil komme i tillegg.³⁶⁾ Skulle de mene at skattesvikerer fortjener større straff, så ville de vel først bruke sitt eget våpen så langt de kunne. Ligningsmyndighetene kjenner bedre enn noen skattesvikets omfang og metodikk, og de vet — eller tror de vet — at det ikke er mange som er helt skyldfrie. Derfor går de rimeligvis ikke ofte så høyt som til 100 % tilleggsskatt, og bare når de finner grunn til å gå utenfor denne grense vil de føle seg foranlediget til å påkalle politiets og domstolenes assistanse (bortsett fra tilfelle hvor det samtidig med skattesviket avdekkes andre straffbare forhold: bedrageri, falsk osv.). Vi har ingen statistikk over i hvilket omfang og på hvilken måte tilleggsskatt ilegges. Foran er imidlertid gjengitt en oppgave over etterligninger for 2—3 år ved Trondheim ligningskontor. Man vil se at de fleste (70 %) av de etterlignede slapp uten tilleggsskatt, mens bare 7 af 317 fikk 100 % tillegg.³⁷⁾ At man ved årets ligning går strengere fram enn ved etterligninger, synes det å være liten grunn til å tro.

Man kan ikke ri to hester samtidig, og erfaring — hittil iallfall — synes å vise at det er vanskelig å bruke de to sanksjonssystemer ved

³⁵⁾ Innst. 0. XIV, 1950 s. 10.

³⁶⁾ Og boten ville tilfalle kommunekassen, landsskattelovens § 118 nr. 7.

³⁷⁾ Nå vil det imidlertid i tillegg til ekstraskatten i regelen komme renter, og de kan utgjøre et betydelig beløp.

siden av hverandre: både tilleggsskatt og ordinær straff. Det ene systemet har en tendens til å fortrenge det annet.

Nå kan vel den oppfatning hevdes at for almenprevensjonen har det ikke noen avgjørende betydning om det ene eller annet sanksjons-system blir anvendt, hovedsaken er at skattesviket blir avslørt og straffet så strengt at alle og enhver kan se at det ikke lønner seg, at det fra et rent økonomisk synspunkt er dumt å forsøke seg. Men kan alle se dette? Blir skattesviket avslørt i et slikt omfang at risikoen oppfattes som alvorlig og nærliggende? Og får vi se at det er slik?

I 1950 ble det som nevnt bestemt at utligning og beregning av tilleggsskatt tydelig skulle fremgå av de utlagte skattelister. En del av formålet med at skattelistene er tilgjengelige for alle, var at beskatningssystemet derved til en viss grad skulle være selvkontrollert: alle og enhver skulle kunne forsikre seg om at alle andre var med på å bære skattebyrdene og at formues- og inntektsanslagene svarte til de faktiske forhold slik man kjente dem. Derfor har også enhver skattyter (med en ubetydelig reservasjon) rett til å klage over at en hvilken som helst annen skattyter er for lavt lignet.³⁸⁾ Det kunne sees som en videreføring av dette at man nå også skulle få se om noen hadde forsøkt å unndra seg skatt og hva dette forsøket kostet ham. Det ble et kortvarig eksperiment, og det falt uheldig ut. Foran er gjengitt Riksskattestyrets begrunnelse for, allerede før et år var gått, å opplyse ordningen igjen. Forenklet kan man kanskje sammenfatte begrunnelsen slik: Kontrollsystemet er skjevt og virker urettferdig, det er minst effektivt der hvor det er mest påkrevd, det avslører mange små lovovertredere, men få store — og de store som blir tatt, blir ikke grundig nok avslørt. Under disse omstendigheter virker det mot sin hensikt å „henge ut“ de som blir ilagt tilleggsskatt — resultatet kan bli at bare noen enkelte små kommer til å henge.

De mange små lovovertredere finner vi rimeligvis blant lønsmottagerne — de utgjør i Norge to tredjeparter av alle skattytere. De blir grundig kontrollert, selv om vi i Norge kanskje ikke helt kan under-skrive den vurdering som „1950 Års Skattelagssakkunniga“ gir for Sveriges vedkommende: at lønsmottagerne er undergitt „praktisk taget fullstendig kontroll“.³⁹⁾ Den vesentlige svikt i skatteinngangen må ligge på annet hold, dvs. hos den tredjedel av skattyterne som ikke er lønsmottagere. Her glipper kontrollen, risikoen for å bli avslørt er for

³⁸⁾ Landsskattelovens § 88, litra 6. I USA går man lenger, der får man provisjon om man kan gi ligningsmyndighetene opplysninger som leder til høyere skattlegging. „— — — every year the treasury receives a great number of leads from dissatisfied employees, jealous social acquaintances, business competitors, etc. Informers generally may be classified into two types: (1) those who anonymously write into the Service and (2) those who desire a reward. Rewards for such information are covered by Section 3792 of the Code and are based on total taxes, penalties, fines, and forfeitures, not to exceed 10 % of the total.“ (Groves and Selle, l.c. s. 328.)

³⁹⁾ Betänkande s. 123.

liten. Nå har riktignok ligningsmyndighetene i de nordiske land med stor energi søkt å utbygge sitt kontrollsystem: ved å utvide tredjemanns oppgaveplikt, ved å pålegge nye grupper av næringsdrivende regnskapsplikt, ved å gjennomføre bokettersyn i stadig større utstrekning osv. Men fremdeles er det så at risikoen for å få regnskapsbøker og bilag gransket er relativt liten. Vi har i Norge ingen samlet statistikk som viser hvor stor eller hvor liten denne risiko er, men fra Sverige vet vi, som foran nevnt, at i 1953 ble det foretatt bokettersyn hos 2,5 % av det antall skattytere som kan gjøres til gjenstand for slik gransking. Hvis risikoen er jevnt fordelt på hele feltet — en teoretisk, men antagelig ikke praktisk forutsetning — vil en regnskapspliktig skattyter bli gransket på denne måte en gang hvert 40. år. At risikoen iallfall oppfattes som temmelig beskjedne må en kunne slutte av det faktum at granskningen av 2,5 % av skattyterne innbrakte over 50 mill. kroner i skatt som ellers ikke ville ha blitt betalt.⁴⁰⁾

Det er mulig at bokettersyn foretas i større utstrekning i Norge enn i Sverige. Ialffall er nå kontrolltiltakene som gjennomføres på omsetningsskattens område godt koordinert med de vanlige ligningsmyndigheters arbeid, og den gruppe næringsdrivende som kan komme i søkelyset fra begge kanter, skulle man tro må løpe en ikke ubetydelig risiko dersom de ikke iallfall holder skattesviket innenfor en relativt beskjedne ramme.

Ellers vet vi altfor lite om hva risikoen er for at forsøk på skattesvik skal bli avslørt — men den alminnelige oppfatning er at på visse områder er den ikke stor. Like lite vet vi om hvilke sanksjoner det fører med seg når skattesvik faktisk blir avslørt. Et sanksjonsmaskineri som arbeider i det skjulte, må ha liten generalpreventiv virkning. Men nettopp på dette område ville det i og for seg kunne arbeide med stor effektivitet. Den som en gang om året sitter bøyd over regnskaper og selvangivelsesskjemaer, utfører ikke en av dagliglivets rutinehandlinger, han handler ikke impulsivt, han må — enten han er helt ærlig eller jukser litt eller snyter forsettlig og beregnet — i alle fall tenke seg om. Den som da vet at risikoen for å bli avslørt er stor og at sanksjonen på lovbruddet er rask og sikker, behøver ikke trekke på moralske reserver for å kunne holde seg så noenlunde innenfor lovens rammer. Visste

⁴⁰⁾ Groves og Selle anfører (l.c. s. 328) at i USA er „the risk of detection considerable“. „— the chance of being audited in the case of returns with large income, large refunds, large number of dependants, unexplained items of consequence and irregular or suspicious transactions is almost one hundred percent.“

Dette stemmer imidlertid ikke godt med en uttalelse av mr. Coleman Andrews, som inntil for kort tid siden var U.S. Collector of Inland Revenue. Han mener at beskatningen nu, iallfall overfor visse grupper av skattytere, er så hård at „if Congress ever allowed the Revenue Service to have enough money for all-out enforcement of the income tax, the demand for repeal would become so great within a year that it would be irresistible.“ — Economist, 22. sept. 1956: „Strike against Income Tax.“

han at det ikke lønner seg å gå utenfor dem, ville han ha solide grunner for ikke å gjøre det. „Homo economicus“ har kanskje vært en lite vellykket abstraksjon i vidløftige sosialøkonomiske skjemaer, men på visse felter i kriminalpolitikken kan vi godt bruke ham. Men ulykken er, som vi har sett, at kontrollapparatet åpenbart virker skjevt. Det avslører mange små lovovertredere som det er lett å kontrollere, men det får bare has på noen få blant de skattytere som må være ansvarlig for størstedelen av den svære skattesvikt. Og det går heller ikke alltid noen klar grense mellom rett og urett, mellom riktige og uriktige oppgaver. På visse områder vil vår økonomiske mann kunne regne ut at forholdet mellom gevinst og risiko er slik at en uriktig oppgave er en lønnsom forretning, eller at han i det minste — dersom han kommer opp i vanskeligheter — vil ha muligheter for å kunne føre en kamp med ligningsmyndighetene som kan ende med et rimelig kompromiss, en tilleggs-skatt som nok svir, men ikke dreper.

Ville det under de foreliggende omstendigheter være noe vesentlig å vinne om man førte sanksjonssystemet over fra ligningsmyndighetene til påtalemyndighet og domstoler?

Man ville støte på to vanskeligheter som ligningsmyndighetene påberoper seg. Den første er den at det ikke alltid er lett å føre et bevis av den samme tyngde som det man ellers krever i strafferettspleien. Blant annet er det pekt på at ligningsmyndighetene ofte er bundet av sin taushetsplikt, det de vet — og kan anføre til sammenligning — om andre skattyteres forhold, om fortjenestemuligheter eller andre forretningsmessige forhold i bestemte bransjer, om hva de kan ha fått vite om X og Y ved å granske Z's bøker osv. — meget av dette vil de vanskelig kunne bruke under en offentlig straffesak. Innvendingen har en viss vekt, men ikke større enn at den kunne overvinnes.⁴¹⁾ Den annen innvending er at politi og påtalemyndighet er dårlig rustet til å behandle og prosedere forviklede skattesviktsaker — disse saker er enda vanskeligere å håndtere både under etterforskningen og under saksbehandlingen for retten enn selv de mest forviklede saker om prismsbruk, ulovlige valutatransaksjoner osv. Og går etterforskningen langsomt eller gir saksbehandlingen i retten inntrykk av usikkerhet og uklarhet, så ville den generalpreventive virkning som overføringen til det ordinære straffemaskineri skulle ha, lett bli borte på veien. Ofte vil skattyterne møte med spesialister (i regelen utdannet ved ligningskontorene) som konsulenter eller forsvarere, og bare spesialutdannede folk i politiet og ved påtalemyndigheten kan med tilstrekkelig kraft og kyndighet føre myndighetenes sak. Også de vanskeligheter som for så vidt melder seg burde imidlertid kunne overvinnes, et forsøk i denne retning var opprettelsen i 1948 av de særskilte statsadvokatembeter for behandling av såkalte økonomiske saker. Men det kan ikke her bli plass for en videre drøftelse av problemet.

⁴¹⁾ Om bevisbyrde-spørsmål i amerikansk skattesviktprosess har Groves og Selle en del bemerkninger l.c. s. 324 og s. 327.

Om man nå tenker seg disse vanskeligheter ryddet av veien, ville det så være klokt å mobilisere strafferettspleien til å ta kampen opp mot skattesnyteriet med full tyngde og på bred front? Det måtte i tilfelle bli tale om en temmelig fullstendig overføring av sanksjonsmaskineriet fra ligningsmyndighetene til strafferettspleien. Det synes vanskelig å opprettholde systemet med de graderte tilleggsskatter, ilagt administrativt, som et første ledd i rettshåndhevelsen, da blir det bare sjelden og kanskje i tilfeldig valgte saker plass for et annet ledd.

Sikkert er det iallfall at om man ikke tar dette skritt, og tar det fullt ut, så har det liten mening å deklare — som Stortingets finanskomité gjorde i 1950 — at skattesvik prinsipielt skal „jevnstilles med andre straffbare økonomiske handlinger“. Men det hender jo at lovgivere avgir prinsipperklæringer som ikke har tilstrekkelig forankring i realitetenes verden. I den franske konstitusjon av 1793 het det i § 101 at: „Ingen borger er fritatt for den ærefulle byrde å være med på å dekke de offentlige utgifter.“⁴²⁾ Men det er jo det at svært mange synes de kunne greie seg med litt mindre av denne ære, ulike grupper i samfunnet har en tilbøyelighet til å mene — ut fra motsatte forutsetninger — at byrden iallfall er urettferdig utlignet, og vi vet at altfor mange greier å unndra seg sin part og del.

Meget taler for at man, inntil videre, bør beholde sanksjonssystemet som det er og konsentrere kreftene om en effektivisering av ligningsarbeidet og en utbygging av kontrollapparatet. Ikke før man med noenlunde trygghet kan fastslå at også på dette område er det normalt å overholde lovens bud og et brudd på det vanlige handlingsmønster i samfunnet å forsøke å bryte eller vri seg unna dem, vil rettshåndhevelsen gjennom påtalemyndighet og straffedomstoler ha den bæreevne og den slagkraft som vi gjerne vil at den skal ha.

O. C. Gundersen.

⁴²⁾ Det står ikke noe slikt i den någjeldende franske konstitusjon. Erklæringen ville i tilfelle ha stått i et skrøpelig forhold til virkeligheten. Camille Rosier, professor i finans- og skatterett i Paris, angir (Bulletin etc. 1952 nr. 5 og 6: „La lutte contre la fraude fiscale“) at man i Frankrike må regne med et skattesvik som „visselig representerer mer enn 40 % i gjennomsnitt“.

Behandlingen af skatteunddragelser i Danmark.

Af politiadvokat JØRGEN SMITH, København.

I Danmark betales der følgende personlige skatter:

Indkomst- og formueskat til staten efter lov nr. 149 af 10/4 1922, således som denne lov er ændret bl. a. ved de årlige lignings- og udskrivningslove, ved hvilke der gives nærmere bestemmelser om, hvad der skal betragtes som skattepligtig indkomst og formue, og om, hvilke satser, der skal anvendes ved beregningen af skattebeløbene.

Personlige kommuneskatter. Skatten til opholdskommunen svares i København, Frederiksberg og Gentofte som en indkomstskat efter progressiv skala ligesom til staten, jvf. nu lov nr. 123 af 13/4 1954. I de øvrige kommuner pålignes denne skat efter „formue og lejlighed“, jvf. lov nr. 28 af 18/2 1937. Hertil kommer erhvervskommunebeskatningen.

Ansættelsen af de enkelte skatteyderes indkomst og formue til statskat udgør også grundlag for ansættelsen til de andre personlige skatter og til de kirkelige afgifter, således at de oplysninger, der meddeles i de årlige *selvangivelser*, bliver afgørende for hele den personlige beskatning. De vigtigste regler om selvangivelserne findes nu i den såkaldte kontrollov nr. 392 af 12/7 1946. Ved denne lov er det foreskrevet, at den fuldstændige undladelse af at afgive behørig og rettidig selvangivelse efter visse nærmere regler skal medføre, at den skattepligtiges formue ansættes med et tillæg af enten 40 % eller 60 % til den formue, der var ansat året forud, eller til den virkelige formue, hvis dennes størrelse oplyses under sagens behandling (§ 1). Fuldstændig undladelse af at selvangive indkomsten medfører efter tilsvarende bestemmelser, at det foregående års indkomst eller den virkelige indkomst lægges til grund med et tillæg af enten 25 % eller 40 % (§ 2). Hvis det senere viser sig, at en skatteyder, der ikke har givet oplysninger om indkomst og formue, trods brugen af disse forhøjelsesregler er blevet afkrævet for lidt i skat, skal den for lidt betalte skat efterbetales med det dobbelte beløb (§ 5). For formuens vedkommende kan pligten til at afgive selvangivelse håndhæves ved pålæg af dagbøder (§ 1).

Bogføringspligtige næringsdrivende skal efter statsskattelovens § 22 stk. 4 indsende driftsregnskab og status sammen med selvangivelsen. Ved kontrollovens § 3 har finansministeren fået ret til at pålægge grupper af ikke tidligere bogføringspligtige erhvervsudøvere *regnskabspligt* og pligt til at indsende driftsregnskab sammen med selvangivelsen, således at forsømmelse heraf har de samme virkninger som undladelse af at selvangive indkomsten. En sådan regnskabspligt er i 1946 indført for læger, tandlæger, dyrlæger, revisorer m. fl., i 1954 for visse ejere og brugere af landbrugs- og skovejendomme og gartnerier m. fl. og i 1955 for arkitekter og rådgivende ingeniører m. fl.

Til brug for *kontrollen* med de modtagne oplysningers rigtighed har de skattelignende myndigheder ret til, når særlige forhold taler derfor, at få adgang til på stedet at gennemgå det regnskabsmateriale, der påberåbes som grundlag for en selvangivelse, der er afgivet af en erhvervsdrivende, hvad enten den pågældende er pligtig til at føre autoriserede forretningsbøger eller ej (§ 6). Desuden har de, når særlige forhold taler derfor, ret til på stedet at lade foretage opgørelse og vurdering af varelager, besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel (§ 7). De kan endvidere efter visse nærmere regler kræve oplysninger om skattepligtiges økonomiske forhold af pengeinstitutter, selskaber og foreninger m. fl. og af bankierer, vekselere, sagførere og andre, der har midler til forvaltning (§ 8 stk. 1), af virksomheder, der beskæftiger lønnet medhjælp (§ 8 stk. 2), af banker og vekselere, der driver bogføringspligtig omsætning af offentlige værdipapirer (§ 8 stk. 3) og af fabrikanter og en groshandlende (§ 8 stk. 4). Ved indløsning af rente- og udbyttekuponer er offentlige kasser, pengeinstitutter o. a. forpligtet til at sikre sig navn og adresse på kuponernes ejere tillige med visse yderligere oplysninger, der skal stilles til rådighed for myndighederne (§ 10). Endelig kan finansministeren efter nærmere forskrifter spærre konti i banker og sparekasser m. v., om hvis indehavere der savnes tilfredsstillende oplysninger. Hvis ejerforholdet til sådanne konti ikke opklares, vil indestændet endda kunne inddrages til fordel for statskassen (§ 11).

Efter statskattelovens § 42 stk. 1 og 2 skal den, om hvem det oplyses, at han ikke er blevet sat i skat af sin fulde indkomst eller formue, yde *efterbetaling* af den for lidt erlagte skat, selv om der ikke påhviler ham nogen subjektiv skyld. Denne pligt udstrækkes også til hans arvinger, der i tilfælde af, at den for lave ansættelse skyldtes den afdødes urigtige oplysninger, skal efterbetale skatten med det dobbelte beløb, jvf. § 43 stk. 1, der efter praksis alene antages anvendelig i tilfælde, hvor skatteyderen ville være ramt af strafansvar, hvis han ikke var død.

Ved kontrollovens § 13 stk. 1 er der foreskrevet straf af bøde på indtil 5 gange det beløb, som det offentlige er blevet unddraget eller er tilsigtet unddraget — i særlig grove tilfælde med hæfte eller fængsel i indtil 2 år — for den, der i svigagtig hensigt afgiver vildledende oplysninger til brug ved indkomst- eller formueansættelsen eller til brug ved skatteberegningen, når oplysningerne angår ham selv eller en skatteyder, som han repræsenterer. Hvis frihedsstraf anvendes, skal der tillige efter § 13 stk. 5 idømmes en tillæggsbøde på indtil 5 gange det beløb, som det offentlige er unddraget eller ville være unddraget, hvis forholdet ikke var opdaget. I tilfælde af grov uagtsomhed er straffen bøde på indtil 3 gange det pågældende beløb, § 13 stk. 2.

Efter § 13 stk. 3 *ikendes* bøder af finansministeren, medmindre enten han eller den skyldige ønsker sagen afgjort ved rettergang, eller ligningsrådet skønner, at frihedsstraf må antages at være forskyldt. Tiltale for overtrædelse af § 13 stk. 3 rejses af statsadvokaten, medens sager angående overtrædelse af § 13 stk. 2 er politisager.

Ved § 13 stk. 4 er det foreskrevet, at der i skattebesvigelsessager af mere alvorlig karakter skal ske *offentliggørelse* i Statstidende af den pågældendes navn, stilling og bopæl og af hvor meget, der skal erlægges som efterbetaling og bøde. Ifølge finansministeriets bekendtgørelse af 23/2 1953 skal offentliggørelse ske, når 1) bøden fastsættes til over 2 gange det beløb, som skattebesvigelsen har angået, og dette overstiger 2000 kr. for et enkelt skatteår eller ialt 8000 kr., og det skattebeløb, som sagen angår, overstiger 25 % af den oprindeligt pålignede skat for de år, efterbetalingen vedrører, eller 2) bøden overstiger 25000 kr., eller 3) skatteyderen beklæder en stilling i henhold til offentligt valg eller en fremtrædende stilling indenfor statslig eller kommunal administration, og sagen ikke er af ubetydelig karakter. I de under 1) og 2) nævnte tilfælde kan skatteyderen undgå offentliggørelse ved frivilligt at anmelde sig selv. Offentliggørelsesreglerne angår kun de administrative afgørelser. For retssagernes vedkommende følger adgangen til omtale i pressen af de almindelige forskrifter om retsplejens offentlighed.

§ 14 stk. 1 foreskriver straf af hæfte — under skærpende omstændigheder af fængsel i indtil 2 år — for den, der under erhvervsmæssig virksomhed med *bistand* til skattepligtige ved affattelse af selvangivelser eller opstilling af regnskaber til brug for skatteligningen forsætligt unddrager eller søger at unddrage det offentlige skyldig skat. I tilfælde af grov uagtsomhed er straffen bøde eller under skærpende omstændigheder hæfte. Efter § 14 stk. 2 straffes forsætlig medvirken til overtrædelser af § 13 stk. 1, der ikke er udøvet under erhvervsmæssig virksomhed, med bøde eller under skærpende omstændigheder med hæfte. Forsætlig afgivelse af urigtige oplysninger til brug for *skattekontrollen* eller medvirken dertil straffes med bøde, hæfte eller under skærpende omstændigheder, navnlig når forholdet er begået for vindings skyld, med fængsel i indtil 2 år, § 15. Ved en Østre landsretsdom af 8/12 1950 (U.f.R. 1951 — 376) er en statsautoriseret revisors medvirken til afgivelse af urigtige selvangivelser forud for kontrollovens fremkomst henført til § 155 i straffelovens kapitel om forbrydelser i offentlig tjeneste eller hverv. Efter straffelovens §§ 78 og 79 eksisterer der en ikke hidtil benyttet adgang til frakendelse af retten til at udøve virksomhed som autoriseret revisor eller anden virksomhed, hvori der udøves bistand i skatteanliggender, i tilfælde hvor begåede forhold begrunder en nærliggende fare for misbrug af virksomheden.

Strafansvaret efter kontrollovens §§ 14 og 15 kan kun gøres gældende ved retslig tiltale.

Kontrollovens bestemmelser går i alt væsentligt igen i de *forslag*, der er fremsat i 1954 og 1955 til en ny statsskattelov. Offentliggørelsesreglen er dog foreslået ophævet. Hvis dette tages til følge, vil antallet af retssager sikkert stige, da offentliggørelse af administrativt vedtagne bøder og efterbetalinger nu anvendes som en kompromisløsning i tilfælde, hvor der ingen tvivl er om, hvilke økonomiske følger en skattebesvigelse bør have, men hvor det af hensyn til sagens alvor vil være urimeligt, at den skyldige skal skånes for den offentlige omtale af sine for-

hold, der normalt vil forbinde sig med retslig forfølgning af en strafbar handling.

Ligningen til statsskat foregår ved et samarbejde imellem ligningsmyndighederne — kommunalt valgte ligningsmænd, ligningskommissioner og sogneråd — der med bistand af de stedlige skattevæsener foretager en foreløbig ligning, og skatterådene, hvis medlemmer hovedsageligt er udpeget af finansministeren, og som foretager den endelige skatteligning, jvf. statsskatteovens afsnit C. En skatteyder, der har indgivet selvangivelse, har krav på at blive indkaldt til personligt møde, hvis man vil tilsidesætte selvangivelsen ved ligningen. Skattepligtige, der ikke har indgivet selvangivelse, må finde sig i, at deres ansatte årsindtægter og formuer bekendtgøres ved fremlæggelse af lister til offentligt gennemsyn igennem 14 dage forud for den endelige ligning. Iøvrigt sker der på tilsvarende måde offentliggørelse for alle skatteyderes vedkommende af de kommuneskattebeløb, de pålignes i købstads- og landkommuner, jvf. kommuneskatteovens § 10 stk. 5.

Da man i 1912 indførte et landsoverskatteråd som klageinstans, fik dette råd det til opgave at tilvejebringe en ensartet ligning over hele landet. Ved lov nr. 108 af 31/3 1938 blev landsoverskatterådet afløst af et *ligningsdirektorat*, et *ligningsråd* og en *landsskatteret*. Ligningsdirektoratet skal føre tilsyn med, at ansættelsen af indkomst og formue til skatteberegning sker på ensartet og behørig måde over hele landet. Det skal undersøge rigtigheden af foretagne ansættelser såvel med hensyn til den løbende som med hensyn til tidligere ligninger. Hvis direktoratet finder, at en ansættelse er urigtig, kan det bemyndige det pågældende skatteråd til at ændre den. Ønsker skatterådet ikke at gøre dette, kan sagen forelægges for ligningsrådet, der kan give skatterådet bindende pålæg om at foretage en ændring. En på et skøn bygget forhøjelse af en ansættelse kan ikke ske senere end 2 år efter udløbet af det pågældende skatteår. Landsskatteretten har overtaget landsoverskatterådets opgave som klageinstans.

Ved lov nr. 309 af 7/6 1946 blev der indført *amtsskatteråd* og *amtsligningsinspektører* for at opnå en mere effektiv og ensartet ligning indenfor amtsråds-kredsene. Amtsskatterådene, hvis afgørelser kan indklages for landsskatteretten, kan ændre skatterådernes ansættelser. Amtsligningsinspektørerne, der repræsenterer ligningsdirektoratet på stedet, skal føre tilsyn med ansættelserne og foretage revision af ligningen efter direktoratets anvisninger.

Skatteunddragelsernes omfang og kontrolvirksomhedens resultater.

De egentlige skattebesvigelser omfang kan ikke fastslås. Igennem størstedelen af tidsrummet 1912—38, da det var landsoverskatterådet, der førte an i kampen mod den mangelfulde skatteligning, gik man ud fra, at ansættelserne navnlig var for lave i de tilfælde, hvor skatteyderne benyttede den ret, der som regel tilkom dem — særligt for indkomstens vedkommende — til at undlade at afgive selvangivelse, således at de skulle ansættes efter et skøn. Dette skøn blev efter rådets mening

navnlig udøvet alt for lempeligt i landkommunerne. Nu, hvor praktisk talt al ligning af personlige skatter sker på grundlag af selvangivelser, knytter vanskelighederne sig dels til den store usikkerhed, der forbindes sig med beregningen af skatteunddragelsernes samlede omfang, og dels til, at man mangler mulighed for at foretage en talmæssig fordeling af undragelserne på forsætlige, uagtsomme og undskyldelige forhold.

Der er igennem årene gjort en del forsøg på at beregne, hvor stor en del af skatteydernes indkomst, der skjules for skattevæsenet, og hvor store tab, de offentlige kasser lider ved urigtige ansættelser. Af hensyn til de kommunale skatteforskrifters uensartethed har man som regel knyttet beregningerne til indkomstskatten til staten. I 1912 anslog en kommission af embedsmænd, at staten led et årligt indkomsttab på ca. 1 mill. kr. på for lave indkomstansættelser ud over landet. Senere beregninger har bygget på en *sammenligning imellem nationalindkomsten og summen af de beskattede indkomstbeløb*. Nationalindkomsten beregnes efter den såkaldte produktionsstatistiske metode, hvor man søger at komme frem til værdien dels af de enkelte erhvervsgruppers og dels af den samlede produktion, herunder værdien af arbejde i de immaterielle erhverv, med fradrag af nødvendige produktionsomkostninger. De ansatte indtægter må selvfølgelig korrigeres med hensyn til tilladte fradrag, ligesom indtægter, der er fritaget for beskatning, må tillægges.

Ved brug af denne metode kom nuv. finansminister Kampmann i 1942 til, at nationalindkomsten i 1935 havde været ca. 5,2 milliarder kr., medens de beskattede indtægter med fornødne tillæg havde udgjort ca. 4,2 milliarder kr. Af hensyn til fejlmulighederne ved beregningen turde han imidlertid ikke anslå den del af den faktiske indkomst, der ikke kom med på selvangivelserne, til mere end 15 %. I 1946 anstillede kontorchef H. C. Jørgensen, Københavns kommunes statistiske kontor, en lignende beregning omfattende årene 1921—31. Han kom til det resultat, at landbruget igennem disse år skulle have skjult 25—30 %, selvstændige industridrivende, håndværkere og handlende 15—20 % og de øvrige skatteydere 10—15 % af deres indtægter for skattevæsenet, således at fastlønnede skulle have skjult ca. 5 % og udøvere af liberale erhverv adskilligt mere. I det såkaldte professorudvalgs betænkning af 1945 om de økonomiske efterkrigstidsproblemer gik man også ud fra, at kun 85 % af den samlede indkomst blev opgivet. På grundlag heraf skønnede man under hensyntagen til progressionen, at statskassens indtægt burde være 25 % højere.

Igennem årene 1925—37 udgjorde de til statskat ansatte indkomstbeløb gennemsnitligt ca. 3,1 milliarder kr. om året, således at de skjulte indtægter efter de udøvede skøn skulle udgøre over 400 millioner kr. årligt. I 1939—44 var indkomstbeløbene gennemsnitligt 5,5 milliarder kr. og de skjulte indtægter således formentlig over 750 millioner kr. om året. Da det gennemsnitlige årlige indkomstskattebeløb til staten i de sidstnævnte år udgjorde ca. 330 millioner kr., beløb undragelserne

sig således til ca. 80 millioner kr. årligt, hvis professorudvalgets skøn også havde gyldighed for disse år. I årene 1953 og 1954 har de til statskat ansatte indkomster udgjort henholdsvis ca. 13,9 og ca. 13,0 milliarder kr. og de dertil svarende indkomstskattebeløb i skatteårene 1954/55 og 1955/56 henholdsvis henved 1,4 og 1,5 milliard kr. I 1955 udgjorde de ansatte indkomster ca. 13,6 milliarder kr., medens statsindkomstskatten i 1956/57 har beløbet sig til ca. 1,9 milliarder kr. Denne sidste stærke stigning skyldes tildels, at de beløb, der tidligere efter lov nr. 100 af 14/4 1937 med senere ændringer blev betalt som personlige skatter til den fælleskommunale udligningsfond, nu svares til statskassen, jvf. lov nr. 82 af 28/3 1956 § 4 og udskrivningsloven af s. d.

Arbejdet med at komme de urigtige skatteansættelser til livs ved *revision af de foretagne skatteligninger* begyndte i København i årene lige forud for den første verdenskrig. Det blev optaget af landsoverskatterrådet hen imod krigens slutning. I 1918 gennemtvang rådet vedtagelser af efterbetalinger og bøder på ialt ca. 1 mill. kr. Man har gennem årene bevaret den arbejdsdeling, at Københavns skattedirektorat tager sig af sine egne revisionssager, og det samme er efterhånden også kommet til at gælde med hensyn til skattedirektoraterne på Frederiksberg og i Århus og Ålborg. Resultaterne af revisionsarbejdet i disse byer blev ikke optaget i landsoverskatterrådets statistik, men de medtages nu i meddelelserne fra ligningsdirektoratet. Igennem årene 1925—45 blev der givet særskilt oplysning om de efterbetalingsbeløb, som man kom frem til ved forlig med skatteyderne eller ved ændringer af ligningen, som skatterådene blev bemyndiget til at foretage. Fra 1946 opgives det årlige beløb for efterbetalinger og bøder imidlertid under eet, således at efterbetalingsbeløbene, der ellers ville give et nøjagtigt udtryk for de opklarede unddragelsers omfang, ikke længere fremgår af den statistik, der offentliggøres.

I perioden 1925—37 beløb de af landsoverskatterrådet foranledigede efterbetalinger af indkomst- og formueskat til staten sig gennemsnitligt til 1,7 millioner kr. årligt. I årene 1937—44 kom man ved det arbejde, der blev udført af ligningsdirektoratet og de store byers skattedirektorater, op på gennemsnitligt 7,5 millioner kr. om året, d. v. s. henved 10 % af de skatteunddragelser, der kan formodes at have foreligget alene med hensyn til indkomstskatten.

Ved den anden verdenskrigs ophør fandt man det nødvendigt at skaffe sig et overblik over de formuer, der var samlet i skjul for myndighederne, navnlig ved virksomhed for besættelsesmagten. Den 22/7 1945 fremkom den såkaldte pengelov, hvorefter der pr. den påfølgende dag med støtte i ombytning af pengesedler og anmeldelse af konti og værdipapirer m. v. skulle foretages en *ekstraordinær opgørelse af samtlige formuer* af nogen betydning. I januar 1946 oplyste finansministeren, at der herved var opdaget skjulte formuemidler på ialt ca. 2,7 milliarder kr. De mange sager, der fulgte, gjorde, at efterbetalings- og bøde-

beløbene i årene 1946—52 gennemsnitligt udgjorde henved 100 millioner kr. om året. I årene 1953—55 er disse beløb gået ned til henholdsvis 33, 31,5 og 32,1 millioner kr. årligt, og i 1956 til 26,7 mill. kr., hvad der står i sammenhæng med, at 1945-sagerne nu er bragt til ende.

Der foreligger kun få forsøg på beregninger af skatteundragelsernes omfang i efterkrigsårene. I forbindelse med en undersøgelse af husholdningsbudgetter fra året 1948 kom Statistisk departement i 1949 til, at lønmodtagere synes at opgive deres indtægter 10—15 % under deres forbrug. Med udgangspunkt heri og i nogle oplysninger om landbrugets fortjenesteforhold har cand. polit. Niels Ussing i 1952 anslået, at de virkelige indtægter i 1949 lå ca. 22 % højere end de selvangivne. Finansminister Kampmann er i 1956 ved brug af den samme fremgangsmåde, som han anvendte i 1942, kommet til det resultat, at skatteligningen i 1952 blev unddraget et samlet personligt indkomstbeløb på 4 milliarder kr., svarende til ca. 25 % af de selvangivne indtægter. Denne opgørelse har dog været genstand for skarp kritik.

Til de tal og procentsatser, der er nævnt her, knytter der sig så megen usikkerhed, at de ikke er egnede til dyberegående statistisk bearbejdelse. De kan kun tjene til orientering i meget store træk om, hvor stort et problem, der er tale om. De lader det endvidere udenfor enhver tvivl, at det er de dårlige muligheder for at få skatteundragelserne opdaget, der er den største vanskelighed for deres effektive bekæmpelse.

Behandlingen af skattesager.

I meddelelserne om ligningsdirektoratets arbejde i 1956 indeholdes der følgende oplysninger om resultaterne af kontrollen med skatteligningen:

Der blev ialt behandlet 12.414 sager. Det bemærkes herved, at der var ca. 1,5 mill. indkomstskatteydere. Af de behandlede sager blev 1.174 henlagt af ligningsdirektoratet. De resterende fordelte sig således:

	<i>Antal</i>	<i>Efterbet. og bøder ialt</i>
Behandlet og afsluttet af direktoratet	1426	ca. 12,3 mill. kr.
Behandlet i Kbhvn., Frbrg., Århus og Alborg	519	„ 1,3 „ „
Bødeforlig, indsendt af amtslignings- inspektørerne til godkendelse . . .	986	„ 0,4 „ „
Ansættelser, forhøjet uden bødetillæg af skatteråd efter direktoratets be- myndigelse	871	„ 4,0 „ „
Forhøjelser, foranlediget af amtslig- ningsinspektørerne	7413	„ 8,0 „ „
Afsluttede retssager	25	„ 0,8 „ „
Ialt	11.240	ca. 26,7 mill. kr.

Hovedparten af de i oversigten optagne sager er revisions-sager, hvor opdagelsen af urigtigheder i selvangivelserne først er sket efter, at

skatteligningen er tilendebragt, således at der både har været tale om efterbetaling og om et eventuelt strafansvar. Oversigten indeholder dog også bødeafgørelser i sager, hvor beskatningsspørgsmålet allerede er afgjort ved den oprindelige ligning, idet de urigtige oplysninger er blevet afsløret inden ligningsarbejdets afslutning.

Oversigten belyser sagernes antal, fordeling og økonomiske resultat. Den viser tillige, hvor beskedent et omfang, de retslige afgørelser har i forhold til de administrative. I årene 1951—54, da alene ligningsdirektoratet afsluttede ca. 10.000 sager med efterbetalings- og bødekrav, blev der oversendt ca. 500 sager til anklagemyndigheden med anmodning om retslig forfølgning efter § 41 i statsskatteloven af 1922 eller kontrollovens § 13. Af disse sager blev endda en del afgjort ved forlig, efter at de blot havde været genstand for politimæssig undersøgelse.

I 1956 sørgede ligningsdirektoratet og amtligningsinspektørerne iøvrigt for nedsættelse af 2.398 ansættelser med ialt ca. 4,9 mill. kr.

De vigtigste spørgsmål vedrørende forfølgningen af skatteunddragelser angår *valget imellem administrativ og retslig behandling og sanktionernes art og størrelse*. Forskellige bevisproblemer, der navnlig er opstået under domstolsbehandlingen af sådanne sager, må lades uomtalt her. Selv om retsgrundlaget i det væsentlige er blevet fornyet ved kontrollovens fremkomst, har anvendelsen af de ældre regler været så afgørende for det samlede indtryk af retshåndhævelsen lige indtil de sidste år, at den også må omtales. Den efterbetaling af for lidt betalt skat, hvormed de allerfleste sager bringes til ende, sker iøvrigt efter statsskattelovens § 42, der er uændret af kontrolloven.

Forfølgningen efter 1922-loven.

Efter statsskattelovens § 41 blev skattesvig straffet med bøde på indtil 10 gange det besvegne skattebeløb. For forhold, der ikke førte til det tilsigtede resultat, og for groft uagtsomme forhold var der fastsat bødestrafte på indtil 6 og 4 gange de beløb, som statskassen kunne være besveget for, eller som den blev unddraget. Bødestrafpen skulle ikendes af finansministeren, medmindre enten denne eller den skyldige selv ønskede sagen afgjort ved retten som kriminel sag.

Retslig behandling af skattesager har kun spillet en ganske forsvindende rolle forud for 1945. I U.f.R. 1919-574 og 1931-1096 findes to bødedomme for for lave selvangivelser. Desuden ses en enkelt sag afgjort i 1927 ved et indenretsligt forlig. Først efter afslutningen af den sidste krig er der fremkommet domsafgørelser i større antal, navnlig i 1949 og årene derefter. De *administrativt behandlede* sager, der er afgjort ved forlig, som er godkendt af finansministeren eller en lavere instans på hans vegne, har hele tiden udgjort den store masse. Den forandring, der er sket heri ved kontrollovens fremkomst, er iøvrigt kun af ganske ringe betydning i talmæssig henseende.

Ved *beregningen* af de beløb, der kræves *efterbetalt*, gøres skatteundragelserne op hvert år for sig, således at den skyldige ikke opnår nogen lempelse svarende til, at den for lidt erlagte skat, hvis den var blevet rigtigt beregnet og rettidigt betalt, ville være kommet til afkortning i den skattepligtige indkomst i det pågældende år. Dette vil i givet fald kunne medføre en meget betydelig forøgelse af den pågældendes skattebyrde, jvf. den i slutningen af artiklen refererede dom. Til gengæld beregnes der intet rentetillæg. Fra dette sidste blev der gjort en undtagelse med hensyn til langstrakte sager af en vis størrelse, der var rejst som følge af formueopgørelsen af 1945, jvf. lov nr. 6 af 11/1 1947.

I 1920-erne og begyndelsen af 30-erne fulgte *administrationen* en senerehen forladt tendens til at fastsætte større *bøder* for urigtigheder med hensyn til formuen end med hensyn til indkomsten. Under krigen kom man ind på som regel at anvende en bødesats på 2 gange det for lidt betalte skattebeløb uden nævneværdig sondring imellem forsæt og grov uagtsomhed. I formueopgørelsessagerne var normalbøden 1,8 gange det for lidt betalte beløb i tilfælde af forsæt, som man praktisk talt altid forudsatte. I sager, hvor man højede sig for en påstand om, at der kun forelå grov uagtsomhed, gik man ned til halvdelen af normalbøden, fra hvilken man iøvrigt gjorde afvigelser f. eks. ved tillæg på 25 % i tilfælde af gentaget skattesnyderi, og ved forskellige fradrag, således f. eks. hvor indkomstkatten var beregnet for lavt på grund af for lav vurdering af lagervarer.

I sager, der kom for *domstolene*, blev bøderne beregnet med større strengthed og iøvrigt meget uensartet. Der har ikke foreligget nogen højesteretsdom siden 1919. Ved domfældelserne efter 1946 var der tale om anvendelse af en iøvrigt ophævet lov, således at der ikke forelå afgørende grunde for det offentlige til at søge oparbejdet faste retningslinier for udmålingen. I ligningsdirektoratets meddelelser fra jan. 1954 er det oplyst, at der i de i 1949—53 pådømte sager gentagne gange blev fastsat bøder på 2—2½ gange det for lidt erlagte skattebeløb. I en af Østre landsret d. 8/12 1952 pådømt sag blev bøden i et tilfælde, hvor kun grov uagtsomhed blev antaget at foreligge, sat til 2½ gange det undtagne beløb. Der findes iøvrigt eksempler på, at man i tilfælde af svig har anvendt både tre- og fire-, i et enkelt tilfælde endda syvdobling af det besvegne skattebeløb ved bødeberegningen. Den største bøde, der er idømt efter stats-skatteloven, blev ved en fordobling af det for lidt betalte skattebeløb sat til 200.000 kr., hvortil der kom en hæftestraf efter pengeloven på 60 dage.

Sager efter kontrolloven.

Efter kontrollovens § 13 stk. 3 skal sagernes *behandling* som foran nævnt foregå ved retten, hvis finansministeren måtte ønske det, eller hvis skatteyderen ikke vil bøje sig for en administrativ afgørelse, hvad enten dette skyldes hans syn på skyldspørgsmålet eller på udmålingen, eller han ikke vil anerkende *administrationens* adkomst til at gøre sagen offentligt bekendt ved omtale i Statstidende. Hvis ligningsrådet

skønner, at frihedsstraf må antages at være forskyldt, er en administrativ afgørelse også udelukket. Rådets skøn må i denne henseende bygge på en iagttagelse af, hvorledes domspraksis udvikler sig. Foreløbig er man kommet til det resultat, at domstolene stiller strengere krav til bevist for forsæt, end administrationen tidligere har gjort, medens de til gengæld er mere tilbøjelige til at anvende frihedsstraf i tilfælde, hvor svig anses for bevist, end man havde forudset. Følgen heraf vil nok blive, at ligningsrådet i stigende omfang vil foranledige sagerne afgivet til retslig pådømmelse. Dermed vil de tilfælde, hvor en administrativ bødeordning forbindes med offentliggørelse, få mindre betydning undtagen i de tilfælde, hvor beløbsmæssigt mindre forhold er begået af personer i fremtrædende offentlig stilling o. l.

De *administrative bødefastsættelser* er skærpet i overensstemmelse med den tendens til større strengthed, der i det hele taget gør sig gældende. Hvor svig antages at foreligge, indeholder de forligsforslag, der forelægges finansministeren — eller ligningsrådet, jvf. finansministeriets cirkulære nr. 90 af 2/6 1953 — til godkendelse, bøder på normalt 2—3 gange det besvegne beløb, idet man dog i sager, der angår lønmodtagere, går ned til beløb, der normalt svarer til selve skattebeløbet. I tilfælde af grov uagtsomhed holder man sig normalt til $\frac{1}{2}$ — $1\frac{1}{2}$ gange beløbet, idet man endda til tider går endnu lavere ned overfor lønmodtagere. Man søger i almindelighed at holde sig i underkanten i forhold til domspraksis og lægger vægt på større individualisering end tidligere.

I domspraksis er der en tendens til brug af bøder på 2—3 gange det besvegne beløb i de tilfælde af svig, hvor man ikke finder frihedsstraf påkrævet. I uagtsomhedstilfælde bruges der oftest bøder på 1 — $1\frac{1}{2}$ gange efterbetalingsbeløbet. I begge tilfælde sker udmålingen mildere overfor lønmodtagere. Af størst interesse er dommene til frihedsstraf. Af de henvend 60 sager, der indtil 1/6 1956 var pådømt efter kontrolloven, førte de nedennævnte 8 sager til hæftestraffe efter § 13 stk. 1:

Vestre landsret, 15/10 1952: I et interessentskab blev der for skatteåret 1948/49 skjult indtægter på ca. 210.000 kr., hvorved de 2 indehavere hver unddrog sig skat på ca. 39.000 kr. De blev begge dømt til efterbetaling, hæfte i 60 dage og tillægsbøder på 75.000 kr.

Østerlisbjerg herred, 4/8 1955: Gårdejer, der angav indkomst efter skøn over forbrug og opsparing, undlod at medtage forskellige værdier og konti. Idømt efterbetaling af ca. 16.000 kr., hæfte i 14 dage og tillægsbøde på 25.000 kr.

Ribe, 9/9 1955: Gårdejer, der angav indkomst på samme måde, skjulte 5000 kr. ved at angive købesum for en parcel til 10.000 kr. i stedet for til 15.000 kr. Skødet blev udstedt med tilsvarende urigtigt indhold. Dom efter kontroll. §§ 13 stk. 1 og 15 samt strfl. § 161 til hæfte i 20 dage og tillægsbøde på 10.000 kr. Sælgeren idømt dagbøder efter kontrollovens § 15 og strfl. § 161.

Frederiksberg, 25/10 1955: Forretningsmand havde for 5 år undladt at opgive dels en samlet indkomst på ca. 63.000 kr., dels kassebeholdning på 10—15.000 kr. ved hvert års afslutning. Desuden undladt at opgive en lønudbetaling på ca. 4000 kr. (§ 15). Idømt efterbetaling, hæfte i 30 dage og tillægsbøde på 50.000 kr. — ca. 1½ gang det bevegne beløb.

Vejle, 2/11 1955: Forretningsmand havde for 7 skatteår opgivet varesalget ialt ca. 80.000 kr. for lavt ved brug af urigtige sammentællinger og overførsler i regnskaberne. Idømt efterbetaling af ca. 40.000 kr., hæfte i 40 dage og tillægsbøde på 80.000 kr.

Fredericia, 10/3 1956: Gårdejer, tidligere sognerådsmedlem, undlod for 3 skatteår at medtage indtægter på ialt ca. 20.000 kr. Han tilintetgjorde sit regnskab ved sagens opkomst. Idømt efterbetaling af ca. 10.000 kr., hæfte i 20 dage og tillægsbøde på 30.000 kr.

Grindsted 23/4 1956: Forretningsmand havde igennem 7 år opsparet ikke-indkomstbeskattet formue på 42.000 kr. Han kom ved en fejltagelse til at udlevere sit „private“ regnskab til skattevæsenet. Idømt efterbetaling af ca. 16.000 kr., hæfte i 30 dage og tillægsbøde på 25.000 kr.

Nordre birk 26/4 1956: Funktionær indtjente i 1950—53 ved fritidsarbejde ca. 80.000 kr., der ikke blev selvangivet. Idømt efterbetaling af ca. 50.000 kr., hæfte i 40 dage og tillægsbøde på 50.000 kr.

Indtil det samme tidspunkt er der afsagt 4 domme efter kontrollovens § 14 over revisorer, der har ydet medhjælp til skattesvig. I 2 af disse domme er der i 1952 og 1953 anvendt straf af hæfte i 20 dage for en kompliceret medvirken til nogle beløbsmæssigt mindre bemærkelsesværdige forhold. Som eksempel på anvendelse af § 15 kan nævnes, at 2 indehavere af et københavnsk firma, der gjorde det muligt for deres 3 funktionærer at besvige skattevæsenet for ialt ca. 1000 kr. ved at undlade at give oplysninger om udbetalte gratialer, i 1954 efter indledet forundersøgelse vedtog bøder, hver på 500 kr.

Umiddelbart forud for afslutningen af denne artikel er der den 14/1 1957 afsagt en dom i Københavns byret, hvorved en 75-årig skibsmægler er idømt en bøde på 2 mill. kr. efter kontrollovens § 13 stk. 1. Den pågældende havde i selvangivelserne for skatteårene 1952/53 til 1955/56 undladt at opgive indtægter på ialt ca. 910.000 kr., hvorved han unddrog det offentlige skattebeløb på ialt ca. 1.050.000 kr. Til forståelse af, at det unddragne skattebeløb har kunnet overstige det skjulte indtægtsbeløb skal det bemærkes, at de igennem årene skyldige skattebeløb på grund af de begåede forhold er blevet beregnet uden hensyntagen til den skattefradragregel, der er karakteristisk for den danske indkomstskat. Hvis skattebeløbene havde været rigtigt beregnet og rettidigt betalt, ville de ialt vistnok have beløbet sig til ca. 600.000 kr. Dommen er indanket for Østre landsret.

Jørgen Smith.

Litteratur:

Meddelelser fra landsoverskatterådet 1913—39.

Meddelelser fra statens ligningsdirektorat og ligningsrådet 1939—56.

Viggo Kampmann: „Danmarks nationalindkomst i trediveerne“ i *Nationaløkonomisk tidsskrift*, 1942 pag. 367 ff.

H. C. Jørgensen: „Hvor stor en del af indtægten unddrager skattesnyderne det offentlige?“, 1946.

Niels Ussing: „En fordeling af skatter og sociale ydelser i 1949 på sociale grupper“ i *Socialt tidsskrift*, 1952 pag. 217 ff.

Victor Andreasen: „Kan skattesnyderiets omfang bedømmes på grundlag af nationalindkomsten“ i *Skattepolitisk oversigt*, 1956 pag. 49 ff.

Jacob la Cour: „Skattevæsenets behandling af skattesnydersager“ i *Revision og regnskabsvæsen*, 1948 pag. 149 ff.

Jørgen Rønne: „Synspunkter i forbindelse med domstolenes praksis i skattebesvigelsessager“ i *Skattepolitisk oversigt*, 1952 pag. 101 ff.

Skatteförsvinnning som kriminalpolitiskt problem

Docenten, jur. dr. INKERI ANTTILA.

A. De skattskyldigas deklarationsskyldighet samt erhållande av kontrolluppgifter.

Vid granskning av den ovannämnda brottsligheten fäster man uppmärksamhet främst på den brottslighet, som står i samband med den direkta beskattningen. Frågan gäller då framför allt de skatteförsvinnningar, vilka ske i samband med statens inkomst- och förmögenhetsbeskattning samt kommunernas inkomstbeskattning.

Den statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen och den kommunala inkomstbeskattningen grunda sig på uppgifter avgivna av den skattskyldiga, eller s. k. deklaration, som skall avgivas på heder och samvete och bestyrkas till riktigheten medels egenhändig underskrift. Vid beskattning använder man sig dessutom av olika kontrolluppgifter, vilka inhämtas från bl. a. mantalskrivningsmyndigheter, myndigheter som bevilja näringsstillstånd, domstolar, förmyndarnämnder, disponenter av fastigheter, försäkrings- och pensionsanstalter, kreditanstalter, aktiebolag m. m. En stor praktisk betydelse har särskilt den uppgiftsskyldighet som arbetsgivaren har för varje av honom anställd person. Till samma mål leder delvis även det s. k. förskottsuppbörds-systemet, enligt vilket både offentligt samfund och enskild arbetsgivare äro skyldiga att innehålla en del av den åt löntagare i penningar utfallande lönen i enlighet med en särskild tabell. Även andra kontrollmöjligheter stå till förfogande. Lagen innehåller detaljerade bestämmelser angående de uppgifter som bör avgivas med tanke på beskattning av de bokföringskyldiga. Dessutom bör varje person, som åtnjuter inkomst av fritt yrke, men som icke är skyldig att föra bok, föra sådan bok, varav framgå hans inkomster och utgifter. Stadgandet gäller bl. a. torg- eller hallhandlande, idkare av transportrörelse, hantverkare, läkare, självständigt verkande advokater, revisorer, arkitekter, ingenjörer, agenter och förmedlare. I särställning stå läkarna, tandläkarna och veterinärerna, vilka skall utgiva kvittens för honoraret. De delar av kvittenserna, vilka stanna hos emottagaren av honoraret, skola förvaras såsom verifikationer för inkomst.

Statens inkomst- och förmögenhetsbeskattning kontrolleras av finansministeriet underställda skatteinspektörer, vars antal år 1956 i olika distrikt var 50. Därtill äro 4 överinspektörer anställda vid finansministeriet. Dessa ämbetsmän sköta om skattekontrollen över större företag. Vid sidan av dessa s. k. bokföringsinspektörer finnas i finansministeriet och i de skilda distrikten s. k. lagkunniga skatteinspektörer. Särskilda inspektörer och biträdande kontrollörer sköta om kontrollen över förskottsuppbördet i varje län.

B. Sanktionerna.

För uraktlåtenhet av deklarationsskyldigheten eller oriktigt avgiven deklaration stå dels administrativa, dels rättsliga sanktioner till buds. Som administrativa sanktioner komma i fråga taxering enligt uppskattning och omfångstaxering, skatteförhöjning och eftertaxering. Som rättslig sanktion följer straff för skatteförsnillning efter därom väckt åtal.

Taxering enligt uppskattning inom gränsen av den statliga beskattningen kommer i fråga ifall den av den skattskyldiga uppgivna inkomsten är för låg i jämförelse med andra på samma område och under likartade förhållanden verksamma skattskyldigas årsinkomst eller i jämförelse med hans levnadsstandard, och den skattskyldiga ej kan förete giltiga skäl för detta. I fråga om kommunaltaxeringen iakttagas man likadana principer. *Omfångstaxering* vid både statlig och kommunal beskattning kommer i fråga ifall den skattskyldigas förmögenhetsställning enligt beräkningar, uppgjorda på basen av hans förmögenhet, blivit för honom förmånligare än vad det i fråga om förhållandet mellan hans inkomster och utgifter hade varit möjligt, och den skattskyldiga ej kan förete utredning om hur ökningen i förmögenheten har tillkommit.

Skatteförhöjning användes vid kommunaltaxering i fall då deklaration eller andra nödvändiga uppgifter icke avgivits inom utsatt tid till taxeringsnämnden, eller då de meddelade uppgifterna äro bristfälliga, och den skattskyldiga icke kan förebära omständigheter, som ursäktas hans försumlighet. I sådant fall kan den skattskyldiga utöver inkomstskatten påföras en förhöjning därav av högst 20 procent. Om den skattskyldiga trots detta icke fullgör sin uppgiftsplikt, skall han erlägga ytterligare ända till 25 procent av inkomstskatten. Vid den statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen skall skatten höjas på motsvarande sätt som sanktion för fall då den skattskyldiga underlåtit inlämna skattedeklaration eller uppgiver bristfällig deklaration, med högst 100 procent. Förhöjning till det dubbla beloppet kommer i fråga då den skattskyldiga veterligen eller av grov oaktsamhet lämnat en väsentligen oriktig skattedeklaration eller annan uppgift eller handling.

Genom *eftertaxering* söker man indriva de skatter som tidigare icke debiterats. Detta kan ske inom fem år. Vid statsbeskattning kan tillkomma skatteförhöjning med högst 100 procent.

Vid ovannämnda skatteförhöjningar är det fråga om en straffliknande sanktion, som i vanligt språkbruk kallas för straffränta. I de anvisningar som givits för uträkning av förhöjningen har man betonat bl. a. att beloppet av förhöjningen är beroende av fallets art. Den högsta möjliga straffräntan föreskrives således i sådana fall, där undanhållande av inkomster varit systematiskt eller där obefintliga kostnader införts i bokföring som avdrag. I praxis har man sällan använt högre än 50 procent förhöjning, även i dessa fall.

I 11 § 38 kap. strafflagen stadgas, att den som, för att bereda sig eller annan nytta genom oriktig uppgift eller annat svek undandraget eller söker undandraga staten eller kommun skatt, straffas med högst 50 dagsböter eller, där omständigheterna äro synnerligen försvårande, med minst 30 dagsböter eller fängelse från och med två månader till och med två år. Detta allmänna stadgandet angående skatteförnillning tages i bruk i fall där allmänna åklagaren på begäran av beskattningsmyndigheterna väcker åtal i domstol. Förutom den administrativt fastställda skatteförhöjningen tillkommer sålunda i flesta av dessa fall straff.

C. Förekomsten av missbruk.

Uppgifter rörande skatteförnillningar genom underlåtelse att inlämna skattedeklaration eller inlämnande av bristfälliga uppgifter stå icke offentligt till förfogande. Av de uppgifter som finansministeriet meddelat för regeringens årsberättelse framgår endast antalet av årliga inspektioner. Inspektionerna äro oftast inriktade på bokföringsskyldiga, och deras antal har till en stor del varit beroende av den arbetskraft som stått till buds under de skilda åren. Antalen av inspektionerna under tioårsperioden 1946—1955 framgå av följande:

år	verkställda inspektioner
1946	1 208
1947	1 364
1948	1 354
1949	1 557
1950	1 706
1951	1 766
1952	1 612
1953	1 729
1954	1 683
1955	2 022

I enlighet med myndigheternas åsikt beräknar man, att cirka 50 % av inspektionerna leff till efterbeskattningsåtgärder, vilka föranletts av försumlighet, meningsskiljaktigheter angående lagtolkning eller missbruk. Som orsak för efterbeskattning förekommer ofta det faktum, att bokföringslagen och skattelagarna i någon mån skilja sig från varandra. Blott ett ringa antal efterbeskattningsfall ha ansetts giva anledning till åtal i domstol.

Myndigheterna som öva kontroll över arbetsgivarnas förskottsunderbördsskyldighet ha i sin verksamhet under åren 1949—1955 befunnit följande försummelse:

år	procent av arbetsgivare som försummat förskottsuppbörden	skattebeloppet
1949	23 %	210 milj. mk
1950	19 %	454 milj. mk
1951	19 %	923 milj. mk
1952	21 %	1 425 milj. mk
1953	24 %	1 265 milj. mk
1954	29 %	1 281 milj. mk
1955	31 %	1 298 milj. mk

Av det ovanstående framgår, att försummelserna i fråga om förskotts-
uppbörd äro tämligen allmänna. De flesta försummelserna äro följder
av okunnighet och feltolkning. Därtill ingå i procenttalen de fall, där
det är fråga endast om försening i redovisning och icke om skatteför-
snillning i egentlig bemärkelse. Det bör även beaktas, att inspektionerna
ofta föränledas av angivelse eller bristfälligheter som funnits i redovis-
ningar. Därtill sker det ofta, att samma arbetsgivare upprepade gånger
bryta mot givna föreskrifter, vilket leder till flera inspektioner hos dem
under loppet av samma år. Som inspektionsobjekt råka sålunda i rela-
tivt större omfång sådana arbetsgivare, som göra sig skyldiga till över-
trädelse av givna föreskrifter angående förskottsuppbörd, så att pro-
centtalen icke heller därför giva en riktig bild av arbetsgivarna som en
helhet.

Rättsstatistiken ger uppgifter om personer som ådömts straff för
skatteförsnillning i stöd av 11 § 38 kap. strafflagen. Uppgifterna för
åren 1945—1954 äro följande:

år	förbrytelser vilka lett till straff
1945	61
1946	147
1947	198
1948	242
1949	272
1950	290
1951	191
1952	179
1953	201
1954	189

Det ringa antalet fall torde kunna anses vara ett bevis för det fak-
tum, att blott en liten del av konstaterade bristfälligheter ha varit så-
dana till naturen, att de givit anledning till åtalsåtgärder. Skatteförhöj-
ningen, som liknar böten, har oftast ansetts vara tillräckligt straff.
Sålunda har man anhållit om åtalsåtgärder endast i allra grövsta fall.

D. Kriminalpolitiska synpunkter.

Den verkliga utbredningen av skatteförsnillningar kan icke utrönas utan specialundersökningar, men redan på grund av vad anförts ovan är det möjligt att antaga, att detta slags brottslighet är relativt allmän. Skatteförsnillningar utgöra en typisk form av den brottslighet som icke kommer till myndigheternas kännedom. Som skadelidande är det offentliga samhället, varav följer, att ingen privat person har intresse för att göra angivelse för förbrytelser som kommit till hans kännedom. Förbrytelseerna uppdragas enbart genom myndigheternas verksamhet. Förekomsten av sanktioner som använts för dessa förbrytelser är sålunda på ett avgörande sätt beroende av hur mycket arbete det är möjligt att använda för verkställandet av beskattningen och skatteinspektioner.

Skatteförsnillning är tydligen ett i alla samhällskretsar allmänt slag av brottsligheten. Det är möjligt, att den förekommer i större grad hos sådana yrkesgrupper, som ha större praktiska möjligheter. Den allmänna opinionen har, i synnerhet under tiden efter kriget, tagit den ståndpunkten, att skatteförsnillning icke kan jämföras med „egentlig brottslighet“, utan att den vore ett beteende av lindrigare slag. Personer som gjort sig skyldiga till skatteförsnillning anses icke i allmänhet vara förbrytare i ordets traditionella bemärkelse.

I fråga om skatteförsnillningens bekämpande borde uppmärksamhet fästas främst på preventiva åtgärder. Det vore ändamålsenligt att genom offentliga informationsmedel sprida kunskap bland de skattskyldiga om sanktionerna för försummelser samt redogöra för myndigheternas kontrollmöjligheter, t. ex. arbetsgivarens uppgiftsskyldighet. Naturligtvis vore det viktigt att även rikta den allmänna opinionen emot skatteförsnillning. Detta resultat kunde möjligen nås genom upplysningsverksamhet bland skattskyldiga, medels vilken man skulle redogöra för nödvändigheten och ändamålet av skatteuppbörden, användningen av skattemedlen samt på vilket sätt lagstiftningen försöker fördela skattebördan så jämnt som möjligt. En uppfattning om beskattningens tunghet och ojämnhet kommer i synnerhet fram i olika opinionsyttranden, och den uppfattning, som hyses av många skattskyldiga, att just den grupp i vilken de höra, bär den tyngsta skattebördan, kan vara ägnad att giva dem ett gott försvarsvapen i samband med opinionsbildande om antagligheten eller åtminstone förstäligheten av skatteförsnillning.

Inkeri Anttila.

Skattesvik som kriminalpolitisk problem. Sverige.

Av docent HANS THORNSTEDT, Stockholm.

De viktigaste reglerna i svensk rätt om skattedefraudation givas i 1943 års *skattestrafflag*. I denna lag straffbeläggas oriktiga uppgifter i deklARATIONER till flertalet direkta och indirekta skatter, däribland de såväl för det allmänna som för den enskilde medborgaren mest betydelsefulla, nämligen *dels* statlig inkomstskatt, förmögenhetsskatt, arvs-skatt, gåvoskatt, varuskatt samt omsättnings- och utskänkningskatt å spritdrycker och vin, *dels* kommunal inkomstskatt. Nämda statsskatter utgöra tillsammans mer än hälften av statens inkomster å driftbudgeten. Viktigast av dem äro de statliga inkomst- och förmögenhetsskatterna, vilka för budgetåret 1956/57 beräknas till c:a 6 miljarder kr. eller drygt 50 % av statsinkomsterna (driftbudgeten). För skattebetalarna äro dessa skatter mycket kännbara. Speciellt gäller detta den statliga inkomstskatten, vilken medelst en kraftigt progressiv skatteskala drabbar medelstora och stora inkomster mycket hårt.

Undantagna från skattestrafflagens tillämpningsområde äro defraudationshandlingar beträffande tull, automobilskatt, tobaksskatt, stämpelavgifter samt vissa införselavgifter m. m. Sådana gärningar, vilka bestraffas enligt särskilda straffbestämmelser i de olika författningarna rörande ifrågavarande skatter och avgifter, synas icke behöva upptagas till behandling i detta sammanhang. Denna framställning kommer alltså i fortsättningen endast att röra brott mot skattestrafflagen.

I denna lag finnas bestämmelser om två brott, *falskdeklaration* och *vårdslös deklaration*. Som gemensam benämning för dessa brott nyttjas i det följande benämningen *deklarationsbrott*.

Falskdeklaration föreligger enligt 1 § skattestrafflagen, när någon i deklARATION till ledning vid fastställande av skatt uppsåtligen lämnar oriktig uppgift ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från skatt eller till för låg sådan.

Begås en sådan gärning av grov vårdslöshet, föreligger enligt lagens 2 § vårdslös deklaration.

Det gemensamma för deklarationsbrotten är sålunda, att en oriktig uppgift lämnats i deklARATION och att denna uppgift är ägnad att leda till ett för uppgiftslämnaren eller någon han företräder, t. ex. ett aktiebolag eller en omyndig person, alltför gynnsamt beskattningsresultat. Den fordran på fara för felaktig taxering, som sålunda ingår i brottsbeskrivningen, innebär två skilda krav. För det första skall uppgiften kunna påverka skattens storlek i det konkreta fallet. Således inträder icke ansvar, när deklARANTEN uppgivit sin inkomst till för lågt belopp om icke ens hans verkliga inkomst uppgår till beskattningsbart belopp. För det andra skall den oriktiga uppgiften vara ägnad att vilseleda be-

skattningsmyndigheterna. I litteraturen har detta krav uppfattats så att deklarationen ej kan anses vara ägnad att vilseleda, om den kan förväntas bliva rättad vid en med normal omsorg och skicklighet verkställd granskning.¹⁾ I rättspraxis synes emellertid fara för vilseledande anses föreligga redan då det är tänkbart, att beskattningsmyndigheterna komma att förbise felet i deklarationen.²⁾ Av vikt är att framhäva, att upptagandet av en uppgift i ett deklaraionsformulär ofta har karaktären av ett yrkande om att skattskyldigheten skall bestämmas på visst sätt. Avslår beskattningsmyndigheten ett dylikt yrkande genom att besluta avvikelse från deklarationen, kan detta icke i och för sig betyda, att ifrågavarande uppgift skall anses vara oriktig och ägnad att vilseleda. Om således en affärsman i sin självdeklaration yrkar avdrag vid beräkningen av hans till inkomstskatt skattepliktiga inkomst med ett visst belopp för representation och han verkligen använt detta belopp till representation, föreligger icke deklaraionsbrott, därest taxeringsnämnden anser att avdrag icke kan beviljas för detta belopp. Däremot kan straffansvar komma i fråga, om beloppet icke använts till representation eller om han, i stället för att öppet yrka avdrag, vid angivelsen av sin bruttoinkomst utan anmärkning därom reducerar denna med de icke avdragsgilla representationskostnaderna.

För falskdeklaration fordras att gärningsmannen handlat med uppsåt i förhållande till samtliga objektiva rekvisit. Han skall sålunda uppsåtligen ha upprättat och ingivit deklarationen, och han skall därvid ha insett, att deklarationen var oriktig samt att den var ägnad att leda till ett felaktigt beskattningsresultat. En villfarelse i sistnämnda hänseende kan vara såväl faktisk som rättslig. Beror misstaget på att gärningsmannen felaktigt trott, att han vore berättigad att utelämna en viss inkomstpost eller att han finge reducera den uppgivna bruttoinkomsten på visst sätt, betraktas denna villfarelse i rättspraxis som s.k. egentlig rättsvillfarelse, vilket innebär att den behandlas på samma sätt som faktisk villfarelse, d. v. s. den utsluter ansvar för uppsåtligt brott och föranleder ansvar för vårdslös deklaration endast under förutsättning att den är grovt oaktsam.³⁾

Vad vårdslös deklaration beträffar, uppkomma ofta svårigheter när det gäller att bestämma var gränsen går mellan grov oaktsamhet och lindrigare, straffri oaktsamhet. Å ena sidan har stundom — kanske särskilt vid vissa underrätter — grov oaktsamhet antagits föreligga även om deklaraanten icke i nämnvärd grad försummat den aktsamhet som kan anses karakterisera en ordentlig och sanvetsgrann person i allmänhet. Det har, å andra sidan, gjorts gällande, att grov oaktsamhet egentligen föreligger blott då man har anledning antaga, att gärnings-

¹⁾ *Atle Eriksson*, Om påföljder av brott mot skatteförfattningarna (Falun 1955), s. 14, och *K. G. A. Sandström*, Skattestrafflagen (Stockholm 1955), s. 66 ff.

²⁾ Se NJA 1953 s. 553 och 1956 s. 103.

³⁾ Se *Sandström*, a.a. s. 97 ff, *Eriksson*, a.a. s. 19 f och 23 samt *Thornstedt*, Om rättsvillfarelse (1956) s. 231 ff.

mannen handlat med uppsåt, ehuru full bevisning därom icke kunnat förebringas. Högsta domstolen synes emellertid intaga den ståndpunkten, att gärningsmannens oaktsamhet måste vara tämligen prononcerad för att ansvar för falskdeklaration skall inträda men att det icke alls är nödvändigt att hans handlande tyder på uppsåt.⁴⁾

Deklarationsbrotten äro fullbordade, så snart den oriktiga deklARATIONEN avgivits till beskattningsmyndigheten. Jämlikt 3 § skattestrafflagen kan emellertid straffrihet inträda för den som tillbakaträder från deklARATIONSBROTT genom att frivilligt rätta den oriktiga uppgiften.

Såsom framgår av den givna redogörelsen har falskdeklaration vissa likheter med bedrägeri. Brotten skilja sig dock i några hänseenden från varandra. Således är falskdeklaration fullbordad på ett tidigare stadium i handlingsprogressen. Det fordras ju blott, att den oriktiga uppgiften inkommit till vederbörande myndighet, och det kräves icke såsom vid bedrägeri, att någon vilseleits och företagit en disposition, och ännu mindre behöver skada ha inträtt. Någon motsvarighet till värdslös deklaration finnes icke beträffande bedrägeri, som ju helt är ett uppsåtligt brott. Av 6 § skattestrafflagen kan den slutsatsen dragas, att då deklARATIONSBROTT föreligger den allmänna strafflagens tillämpning är utesluten. Brotskonkurrens eller lagkonkurrens mellan deklARATIONSBROTT och exempelvis bedrägeri (SL 21:1) eller osann försäkran (SL 13:10) äro således uteslutna.

Straffet för falskdeklaration är böter eller fängelse fr. o. m. en månad t. o. m. två år. Äro omständigheterna synnerligen försvårande, kan straffet bliva straffarbete i högst två år. Böterna skola bestämmas till högst fem gånger det skattebelopp som undandragits genom den oriktiga uppgiften eller skulle ha undandragits, om uppgiften följts, dock minst 100 kr.

Värdslös deklaration straffas med böter eller, där omständigheterna äro synnerligen försvårande, med fängelse i högst sex månader. Böterna skola bestämmas till högst två och en halv gånger det skattebelopp, som undandragits eller kunde ha undandragits, dock minst 50 kr.

För att förebygga att den som begått ett deklARATIONSBROTT som är så allvarligt, att det förskyller frihetsstraff, i ekonomiskt hänseende skall komma lindrigare undan än om han dömts till böter, har man genom 4 § skattestrafflagen skapat en speciell påföljd, straffskatt, som — i motsats till vad fallet är med böter enligt gällande svensk rätt — av domstolen kan ådömas jämte frihetsstraff. Straffskatten, vilken icke är obligatorisk, skall bestämmas till högst tre gånger det belopp som undandragits eller kunde ha undandragits.

Det förtjänar anmärkas, att de normerade böterna och straffskatten helt och hållet äro straffpåföljder och att de icke äro avsedda att utgöra ersättning för skatt som undandragits från det allmänna. Upp-täckes oriktigheten i deklARATIONEN, innan skatten bestämmes, påföres deklARANTEN skatt i vanlig ordning, men han får dessutom erlægga böter

⁴⁾ Se NJA 1953 s. 364 och 1956 s. 103, 214 och 256.

eller eventuellt straffskatt. Har å andra sidan den oriktiga deklarationen följts av beskattningsmyndigheterna, föreligger i regel möjlighet till eftertaxering, varigenom den skattskyldige av beskattningsmyndigheten i efterhand debiteras den skatt, som han sökt undandraga.

Deklarationsbrotten ligga under *allmänt åtal*, vilket innebär, att allmän åklagare har rätt och plikt att åtala samtliga sådana brott som komma till hans kännedom. (I Sverige förekommer ju som bekant icke möjlighet för åklagare att efterge åtal annat än i vissa speciellt reglerade fall.) Emellertid ligger det i sakens natur, att brott av denna typ sällan komma till åklagarens kännedom annat än genom anmälan från vederbörande beskattningsmyndighet. Vad beträffar brott mot skattestrafflagen genom oriktig uppgift i deklaration till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt och beskattning enligt kommunalskattelagen finnes en särskild regel om förfarandet vid anmälan till åklagare i 143 § 2 mom. 1928 års taxeringsförfordning. Enligt detta stadgande skall taxeringsintendenten (den befattningshavare i länsstyrelsen som har överinseendet över taxeringsarbetet i länet), göra anmälan till vederbörande åklagare, därest han på grund av anmälan från ordförande i taxeringsnämnd (den lägsta instansen i taxeringsorganisationen) eller på annat sätt finner, att någon gjort sig skyldig till deklaraionsbrott. Det åligger enligt samma stadgande ordförande i taxeringsnämnd att underrätta taxeringsintendenten om fall, i vilka han finner anledning antaga, att ansvar enligt skattestrafflagen kan ifrågasättas.

Nämnda stadgande har i något förändrad form överförts till 1956 års taxeringsförfordning (118 § 2 st.), vilken fr. o. m. år 1958 skall ersätta 1928 års förfordning.

För att kunna behandla skattedefraudation som kriminalpolitiskt problem behöver man faktisk kunskap i olika avseenden. För Sveriges del kunna vissa upplysningar erhållas i den officiella kriminalstatistiken och i ett par kommittébetänkanden.⁵⁾ Dessa uppgifter ge emellertid blott en mycket ytlig bild av förhållandena. En allsidig belysning av problemet förutsätter undersökningar, vilka kräva ett stort uppbåd av personella och ekonomiska resurser. Självfallet har det icke varit möjligt att företaga sådana undersökningar i samband med avfattandet av denna korta rapport.

Här skall i stället blott lämnas en sammanställning av redan tillgängliga uppgifter, till vilka några reflexioner komma att knytas.

Vissa försök ha gjorts att uppskatta omfattningen av oriktiga deklarationer. *Gundersen* citerar ett av 1950 års skattelagssakkunniga på grundval av vissa nationalekonomiska överslagsberäkningar gjort uttalande om att den sammanlagda taxerade inkomsten „med åtminstone

⁵⁾ Förslag till effektivare taxering, betänkande av 1950 års skattelagssakkunniga (SOU 1954:24), och Ändrad taxeringsorganisation, förslag avgivet av 1955 års taxeringssakkunniga (SOU 1955:51). Beträffande läget före tillkomsten år 1943 av skattestrafflagen finnas vissa uppgifter i Betänkande med förslag till skärpt bestraffning av falskdeklaration m. m. (SOU 1942:31) s. 51 ff.

Tabell 1.

Anmälningar för brott mot skattestrafflagen år 1953. 1)

Län	Folkmängd	Självdela- tioner	Under- rättelser om avvikelse från dekla- ration m. m.	Taxeringsintendenternas anmälningar för brott mot skattestrafflagen				Antal anmälningar per	
				Totalt	som för- anlett åtal	som ej för- anlett åtal	där åtals- frågan ej avgjorts	1000 deklara- tioner	1000 un- derrättel- ser om av- vikelse
Stockholms stad.....	769 714	519 911	41 694 ²	208	124	50	34	0,4	5,0
Stockholms län.....	377 719	213 308	56 966	141	95	41	5	0,7	2,5
Uppsala.....	158 193	90 107	21 144	52	34	18	0	0,6	2,5
Södermanlands.....	217 864	125 528	32 362	81	48	27	6	0,6	2,5
Östergötlands.....	353 433	198 166	45 263	174	95	51	28	0,9	3,8
Jönköpings.....	275 869	157 637	32 838	43	31	12	0	0,3	1,3
Kronobergs.....	159 150	84 509	33 818	145	102	27	16	1,2	4,3
Kalmar.....	237 926	123 051	45 420	146	52	32	62	1,2	3,2
Gottlands.....	58 129	31 389	12 100	26	18	7	1	0,8	2,1
Blekinge.....	146 063	77 214	24 045	61	38	23	0	0,8	2,5
Kristianstads.....	259 669	147 320	45 711	97	60	30	7	0,7	2,1
Malmöhus.....	593 483	388 801	108 463	161	99	54	8	0,4	1,5
Hallands.....	165 694	92 823	46 399	253	115	131	7	2,7	5,5
Göteborgs och Bohus...	573 396	367 840	119 405	136	101	16	19	0,4	1,1
Älvsborgs.....	365 818	213 300	81 145	182	113	61	8	0,9	2,2
Skaraborgs.....	249 366	139 555	33 651	56	43	13	0	0,4	1,7
Värmlands.....	285 921	160 824	47 615	101	64	29	8	0,6	2,1
Örebro.....	252 890	139 963	43 550	144	85	54	5	1,0	3,3
Västmanlands.....	210 869	114 533	27 857	0	0	0	0	0,0	0,0
Kopparbergs.....	274 756	155 778	43 021	34	28	5	1	0,2	0,8
Gävleborgs.....	289 831	151 891	64 548	66	50	13	3	0,4	1,0
Västernorrlands.....	287 844	152 435	54 569	148	107	41	0	1,0	2,7
Jämtlands.....	145 254	74 583	40 853	68	20	15	33	0,9	1,7
Västerbottens.....	233 963	114 040	45 648	80	39	30	11	0,7	1,8
Norrbottens.....	249 502	113 624	58 508	4	2	2	0	0,0	0,1
Totalt	7 192 316	4 148 130	1 206 593	2 607	1 563	782	262	0,6	2,2

1) Tabellen är sammansatt på grundval av SOU 1954: 24 Bil. 1 och 2 samt SOU 1955: 51 Bil. 4 och 5.

2) Uppgiften avser endast antalet underrättelser om definitiv avvikelse från deklaration.

en å två miljarder kronor understiger vad som rätteligen borde taxeras⁶⁾ Gundersen varnar emellertid med all rätt mot att i alltför hög grad lita på dylika beräkningar.⁷⁾ 1950 års skattelagssakkunniga diskuterade även antalet oriktiga deklarationer och orsakerna till oriktigheten. De togo därvid förhållandena år 1953 till utgångspunkt. Till ledning för detta års taxering för inkomst och förmögenhet avgavos 4.148.000 allmänna självdeklarationer, och underrättelser om vid taxeringarna beslutade avvikelser från deklarationerna expedierades till ett antal av omkring 1.200.000 (jfr tabell 1) eller beträffande mer än var fjärde deklaration. De sakkunniga antogo, att de erinringar som kunde framföras mot deklarationerna kunde hänföras till följande huvudkategorier:

„1) viss intäkt har vid jämförelse med tillgängliga kontrolluppgifter befunnits vara utelämnad eller upptagen med för lågt belopp;

2) naturaförmån har upptagits till lägre värde än enligt ortens pris;

3) avdrag har skett för utgift som ansetts icke utgöra avdragsgill omkostnad;

4) visst omkostnadsavdrag har ansetts överstiga den verkliga, avdragsgilla kostnaden;

5) i deklarationen redovisad inkomstberäkning för viss förvärvskälla har ansetts otillförlitlig, i följd varav skönmässig uppskattning av inkomsten vidtagits;

6) allmänt avdrag har beräknats till oriktigt belopp;

7) felräkning eller annat tekniskt fel har förekommit;

8) avdrag för nedsatt skatteförmåga har yrkats utan att förutsättningar förelegat för erhållande av sådant avdrag.“⁸⁾

De sakkunniga lämnade emellertid icke några uppgifter om hur avvikelserna fördelade sig på dessa huvudkategorier. Beträffande anledningarna till att deklarationerna i så stor omfattning måste frångås anförde de sakkunniga bl. a.: „Uppsätlig falskdeklaration förekommer i icke ringa omfattning. Oaktsamhet förekommer beträffande vissa grupper skattskyldiga i sådan utsträckning, att den måste betecknas såsom vanlig“.⁹⁾ Något belägg för riktigheten av dessa påståenden anfördes icke, vilket naturligtvis icke hindrar att de mycket väl kunna vara riktiga. Det bör emellertid understrykas, att en felaktighet i en självdeklaration många gånger har annan orsak än att deklaranten begått deklara-tionsbrott. Sålunda kan i de av de sakkunniga upptagna huvudkategorier-na 3, 4 och 8 ofta föreligga ett yrkande, som ej bifallits. Taxerings-myndighetens avvikelse från självdeklarationen innebär i så fall ett beslut om att yrkandet avslås. Vidare kan det beträffande kategorierna 2, 6 och 7 och måhända också i fråga om övriga kategorier icke sällan tänkas, att fara för felaktigt beskattningsresultat icke förelegat, enär taxe-

⁶⁾ SOU 1954:24 s. 170 och 87.

⁷⁾ Gundersen ovan s. 7.

⁸⁾ SOU 1954:24 s. 86.

⁹⁾ Ib.

ringsmyndigheterna med säkerhet kunde beräknas upptäcka oriktigheten i deklarationen. Ännu oftare torde straffbarhet vara utesluten på grund av brist i det subjektiva rekvisitet. Även om den oriktiga uppgiften beror på oaktsamhet — vilket naturligtvis ofta måste vara fallet — inträder ju icke straffbarhet, förrän deklaranten visats vara grovt vårdslös. Observeras bör också att, såsom ovan antytts, en felaktig uppgift som beror på villfarelse rörande skattelagstiftningens regler om skattepliktig intäkt och tillåtna avdrag icke är straffbar annat än då villfarelsen kan betecknas som grovt vårdslös. Icke sällan äro, vilket de sakkunniga också antyda¹⁰⁾, dylika misstag fullt förklarliga med hänsyn till att skattelagstiftningen ofta är obekant eller svårbegriplig för deklaranten och att taxeringsmyndigheternas praxis icke sällan är ojäm och vacklande.

Även om hänsyn toges till de skäl som här anförts till stöd för att avvikelser från självdeklarationer icke behöva bero på deklaraionsbrott, synes emellertid anledning finnas att antaga, att det icke är ovanligt, att deklaraionsbrott begåtts i fråga om deklarationer, från vilka taxeringsmyndigheterna göra avvikelse. Dessutom måste man förutsätta, att många felaktigheter i deklarationer aldrig upptäckas och att således deklaraionsbrott kan föreligga även i fall, där taxeringsmyndigheterna icke avvikit från deklarationen.

Av det anförda torde framgå, att man möjligen kan bilda sig en uppfattning om storleksordningen av antalet felaktiga deklarationer och de belopp som undandragas beskattning genom sådana deklarationer. Däremot synes det vara omöjligt att på grundval av dylika beräkningar avgöra i hur stor utsträckning deklaraionsbrott begås och hur stora belopp som genom sådana brott undandragas eller riskera att undandragas från beskattning. De anförda siffrorna och resonemangen peka dock i riktning mot en omfattande kriminalitet på detta område. Den allmänna uppfattningen bland svenskar är också, att oriktiga uppgifter i deklarationer lämnas av en mycket stor del av sådana skattskyldiga, som tro sig kunna handla på detta sätt utan att riskera upptäckt.

Rörande resultatet av myndigheternas verksamhet för att upptäcka och beivra deklaraionsbrott finnas vissa data. Tabell 1 avser taxeringsintendenternas anmälningar för deklaraionsbrott under år 1953. Här avses alltså taxering till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt och kommunal inkomstskatt. Påfallande är att antalet anmälningar är så litet i förhållande till antalet avgivna självdeklarationer och till antalet fall, i vilka taxeringsmyndigheterna gjort avvikelse från deklarationer. Anmälan skedde blott beträffande 0,6 % av de avgivna deklarationerna och i fråga om 2,2 % av de fall, i vilka avvikelse gjorts. Med all tillbörlig hänsyn till de skäl, som ovan anförts för att ingivandet av en oriktig deklaration icke alltid innebär deklaraionsbrott, förefalla dock dessa siffror vara förvånande låga. Detta kan knappast förklaras

¹⁰⁾ Ib.

på annat sätt än att ordförandena i taxeringsnämnderna och taxeringsintendenterna i stor utsträckning underlåta att anmäla misstänkta fall av deklarationsbrott. I litteraturen finnes också en uppgift om att taxeringsintendenterna i flera län regelmässigt begränsa de fall, i vilka anmälan till åklagare göres, till sådana där den undandragna inkomsten uppgått till visst minsta belopp (1.000 kr. i sju län, 800—1.000 kr. i ett län, 700 kr. i ett län, 600 å 700 kr. i ett län, 500 kr. i två län) eller till 10 % av deklarantens hela inkomst eller att begränsning åstadkommes på annat sätt.¹¹⁾ Även ordförandena i taxeringsnämnderna uppges begränsa de fall av misstänkt deklarationsbrott, som de anmäla till taxeringsintendenterna.¹²⁾

Antalet deklarationsbrott som kommit till polisens och åklagarmyndigheternas kännedom framgår av följande tabell.¹³⁾

Tabell 2.

År	Antal
1950	2.834
1951	2.503
1952	2.594
1953	2.672
1954	3.946
1955	3.592

Jämföres antalet brott som kommit till polisens kännedom år 1953, 2.672, med antalet anmälningar till åtal samma år enligt tabell 1, 2.607, synes därav framgå, att de allra flesta deklarationsbrott, som detta år kommit till polisens eller åklagarnas kännedom anmäls av taxeringsintendenterna och sålunda rört självdeklaration till den årliga inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Motsvarande förhållande kan antecknas för år 1952, då antalet anmälningar från taxeringsintendenterna utgjorde 2.384¹⁴⁾ och till polisens kännedom komna deklarationsbrott 2.594.

I domstolsstatistiken finnas uppgifter om det antal personer som fällts till ansvar för deklarationsbrott. Se tabell 3.

Den stora skillnaden mellan antalet brott, som årligen kommit till polisens kännedom och antalet årligen dömda personer torde till en stor del kunna förklaras genom att åklagarna underlåtit åtal och domsto-

¹¹⁾ *Sundberg*, Åtalsfrekvensen i deklarationsmål. Taxeringsnämnden 1954 s. 205 ff.

¹²⁾ *Ib.*

¹³⁾ Den svenska polisstatistiken började föras fr. o. m. år 1950. Uppgifterna för 1950—1954 härröra från den publicerade polisstatistiken. Uppgiften för 1955 har erhållits från Statistiska centralbyrån.

¹⁴⁾ SOU 1954:24 Bil. 5.

larna frikänt åtalade personer.¹⁵⁾ Till någon del beror den dock på att många åtalade begått mer än ett deklarationsbrott. Vidare bör beaktas, att vid brottskonkurrens räknas i domstolsstatistiken en person endast vid det svåraste brottet. Den som samtidigt dömts för deklarationsbrott och ett strängare bestraffat brott upptages sålunda icke i tabell 3.

Tabell 3.

Personer, som i första instans dömts till ansvar för deklarationsbrott.

År	Hela antalet ¹⁾	Däray dömda till frihets- straff ²⁾
1944	62 ³⁾	—
1945	1.369	5
1946	3.227	10
1947	1.975	4
1948	311 ⁴⁾	1
1949	1.343	2
1950	1.720	3
1951	1.555	1
1952	1.482	3
1953	1.528	2
1954	2.111	2

Någon statistik rörande straffmätningen i de fall, i vilka böter utdömas, föreligger icke. En viss uppfattning om tendensen ger dock tabell 4.

Av tabellen framgår, att Högsta domstolen vid straffmätningen håller sig inom den lägre delen i den tillämpliga strafflatituden. Troligen är den straffmätning, som framgår av tabellen representativ också för underrätternas och hovrätternas praxis.

Några statistiska uppgifter rörande utdömande av straffskatt ha icke offentliggjorts.

Vad som här anförts om deklarationsbrottens omfattning och beivrande kan *sammanfattas* på följande sätt.

¹⁵⁾ Av uppgifter hos *Sandström* a.st. framgår, att antalet för deklarationsbrott åtalade men frikända personer icke för något av åren 1944—1949 uppgick till 10 % av hela antalet åtalade. Se emellertid tabell 1 angående de fall som ej föranlett åtal.

¹⁾ Uppgifterna för 1944—1953 från Statistisk årsbok, för 1954 från Statistiska centralbyrån.

²⁾ Uppgifterna för 1944—1952 från *Sandström* a.a. s. 209, för 1953 och 1954 från Statistiska centralbyrån.

³⁾ Skattestrafflagen trädde i kraft den 1 juli 1943. Dessförinnan begångna deklarationsbrott ha straffats enligt tidigare gällande straffbestämmelser i de olika skatteförfattningarna.

⁴⁾ Det obetydliga antalet domar detta år torde förklaras av att skatt för inkomståret 1946 efterskänktes i samband med övergång till ett nytt uppördssystem. Se *Sandström* a. a. s. 210.

Tabell 4.

Av Högsta domstolen prövade, i referatavdelningen av Nytt Juridiskt Arkiv intagna mål, i vilka böter enligt skattestrafflagen utdömts.

Nytt Juridiskt Arkiv	Undandraget skattebelopp	Böter	
<i>Falskdeklaration.</i>			
1947 s. 615	1.035	3.500	
1950 s. 103	{	72.698	100.000
		155.841	200.000
		132.957	175.000
1953 s. 553	431	700	
<i>Vårdslös deklaration.</i>			
1946 s. 398	505	1.000	
1947 s. 615	{	3.254	5.000
		921	1.500
1947 s. 212	1.184	2.000 ¹⁾	
1953 s. 364	3.996	1.400	
1954 s. 39	2.098	1.200	
1954 s. 46	1.450	750	
1954 s. 138	1.360	1.200	
1954 s. 500	250	150	
1955 s. 317	341	500	
1956 s. 214	261	200 ¹⁾	
1956 s. 256	2.975	2.500 ¹⁾	

Deklarationsbrotten begås troligtvis i stor omfattning, men endast ett relativt ringa antal sådana brott bli föremål för åtal. Den låga åtalsfrekvensen torde till stor del bero på att taxeringsmyndigheterna underlåta att anmäla lindrigare deklarationsbrott till åtal. I sin straffmätning synas domstolarna i regel avstå från att utnyttja de möjligheter att ådöma frihetsstraff eller mycket höga bötesstraff, vilka skattestrafflagen erbjuder.

Det synes vanskligt att på grundval av det material, för vilket här redogjorts, och de ytterligare data rörande frekvensen och fördelningen av oriktigheter i deklARATIONER som framgå av de utredningar rörande effektivare taxering, vilka företagits under senare år¹⁰⁾, göra några närmare uttalanden om deklARATIONSBROTTLIGHETENS karaktär eller att rekommendera medel för att minska dess omfattning. Innan man med något mått av säkerhet kan uttala sig i dessa frågor, måste man ha större kunskap om denna brottslighet och om de faktorer som kunna antagas påverka densamma. Sålunda borde en förutsättningslös utredning företagas rörande frågan hur deklARATIONSBROTTEINRIKIGHETEN fördela sig

1) Domen fälld av hovrätt; Högsta domstolen beviljade ej prövnings-tillstånd.

¹⁰⁾ Jfr ovan s. 44 not. 5.

bland skilda inkomst- och yrkesgrupper. Det är en allmän uppfattning, att deklaraionsbrotten begås huvudsakligen av affärsmän och utöfvare av fria yrken. En närmare undersökning skulle visa, om denna uppfattning är riktig eller om det blott är så, att dessa skattskyldiga ha relativt stora inkomster och att de deklaraionsbrott som förekomma bland dem därför ofta röra stora belopp. Betydelsefullt vore också att få tillförlitlig kunskap om hur deklaraionsbrotten begås, d. v. s. vilka arter av oriktiga uppgifter som förekomma och deras fördelning. Något som man ofta synes fästa mindre avseende vid i diskussionen om brottslighet av den art, varom här är fråga, är lagöverträdarnas personliga egenskaper. Det är emellertid svårt att inse, att icke dessa äro av samma vikt vid en kriminologisk undersökning av sådan brottslighet som vid behandlingen av vad som traditionellt betraktats såsom „egentlig“ brottslighet av typen stöld, bedrägeri och mord. Det finnes enligt min mening anledning att antaga, att en undersökning av falskdeklaraionter och vårdslösa deklaraionter skulle visa, att de i åtskilliga fall ha karaktärsdrag eller andra egenskaper, som skilja dem från normalbefolkningen. Kunskap om dylika avvikelser skulle kanske ge andra möjligheter att åstadkomma en bättre deklaraionsmoral än enbart de medel som vanligen rekommenderas, nämligen ökad kontroll, flera åtal och strängare straff.

Hans Thornstedt.

