

Den strafferetlige bedømmelse af skattesvig

Af professor JONATAN THORMUNDSSON, Reykjavik

I. *Begreb.*

Begrebet *skattesvig* (skattesvig) bruges ofte i debatten om skattevæsenet og den skatteretlige praksis. Derimod ser man sjældent begrebet brugt i den islandske skattelovgivning. Det er derfor svært at fastslå dets mening og retlige betydning. I lov om indkomst- og formueskat (l. nr. 68/1971) § 37, stk. 3, hedder det: „Har skattedirektøren en mistanke om, at der er blevet begået betydelig skattesvig, skal han aflægge en beretning om sagen til statsskattedirektøren. Når statsskattedirektøren har modtaget en sådan beretning, skal han, såfremt han finder anledning dertil, selv indlede en undersøgelse af sagen eller overgive den til skattedirektøren“. Begrebet skattesvig synes i almindelighed at blive brugt i en meget vid betydning, endog således, at det dækker alle strafbare forhold mod skattelovgivningen. I de fleste tilfælde bruger man udtrykket om krænkelse mod loven om indkomst- og formueskat, lov om kommunalskat og lov om omsætningsafgift, som er de tre hovedlove på skatterettens område. Kriminologien bruger også udtrykket skattesvig ret frit, når det f. eks. gælder skattesvigens mørketal. Det ville være naturligt at begrænse udtrykket skattesvig til forsætlige unddragelser. I loven om indkomst- og formueskat (l. nr. 68/1971) er grov uagtsomhed helt sidestillet med forsætlige overtrædelser. I dansk ret har man bedre afgrænset dette begreb. I skattekontrollov, jfr. ændringslov nr. 539/1971 (nu lovbekendt. nr. 37/1972), er der en skarp sondring mellem forsætlige forbrydelser og dem, som bliver begået af grov uagtsomhed. Kun forsætlige forbrydelser hører til skattesvig. Med lov nr. 550/1971 om ændring af den danske straffelov blev der indsat en bestemmelse (§ 289), hvorved skattesvig af særlig grov karakter straffes med fængsel indtil 4 år, men hvad angår gerningsindholdet henvises der til § 13 i skattekontrolloven. For enkelheds skyld vil efterfølgende redegørelse blive begrænset til forsætlige forbrydelser ifølge lov om indkomst- og formueskat, § 48.

II. *Problematik.*

Man kunne begynde med to spørgsmål: For det første: Kan skattesvig efter gældende ret falde ind under bedrageribestemmelsen i § 248 eller en anden bestemmelse i straffelovens kap. 26 om berigelsesforbrydelser (de lege lata)? Og for det andet: Kan loven ændres således, at skattesvig omfattes af bedrageribestem-

melsen, eller således at en ny bestemmelse bliver indsat i straffelovens kap. 26 eller 27 (de lege ferenda)?

Det kan nævnes, at i finansministerens budgettale i Altinget oktober 1973 fremsattes følgende udtalelse om skattesvig: „Det er min mening, at hvis man effektivt vil forebygge skattesvig, må den straffes på lige fod med bedrageri. Den må betragtes som en ulovlig tilegnelse af fremmed formue. Hvis sådanne straffebestemmelser blev indsat i skatteloven, så ville mange ting forandre sig i vores land“. Her forudsættes en uforandret placering af straffebestemmelserne indenfor skattelovgivningen, men en skærpelse af sanktionerne overfor skattesvig indtil den grad, som er typisk for berigelsesforbrydelser, såsom bedrageri (fængsel indtil 6 år). Jeg vender tilbage til dette punkt senere.

Endnu et spørgsmål må berøres, nemlig *skatteunddragelsens retlige karakter*. Før i tiden kom man, på grund af vanskelighederne ved at udøve effektiv kontrol med skatteydernes opfyldelse af deres skatteforpligtelser, ind på i stort omfang at afkræve angivelser under ed, på tro og love eller på anden højtidelig måde om de forhold, hvorpå skattepligten byggede. Herved blev slægtskabet mellem skattekrænkelser og straffelovens erklæringsforbrydelser særlig understreget. Skatteforbrydelsen var på dette tidspunkt først og fremmest betragtet som en slags formaldelikt. De i den nugældende straffelovs §§ 145—147 (§§ 161—163 i den danske straffelov) indeholdte regler om afgivelse af urigtige erklæringer til offentlige myndigheder rammer efter deres ordlyd også usandfærdige selvangivelser til skattemyndighederne. I nutidens ret er derimod den materielle karakter af skatteforbrydelserne overvejende, hvadenten bestemmelserne henføres til straffeloven eller særlove.

III. Retspraksis.

Efter gældende ret kan skatteforbrydelser ikke henføres til bedrageribestemmelsen i § 248 eller andre bestemmelser i straffelovens kap. 26. Det har ingen betydning, om der i skattelovens straffebestemmelser findes en reservation om strafmaksimum, således at „forbrydelserne ikke medfører strengere straf efter straffeloven“, jfr. lov om indkomst- og formueskat, § 48, stk. 5. Skattelovens straffebestemmelser gælder på et begrænset og specialiseret område i den offentlige forvaltning, hvor de fremtræder som specialdelikter overfor de mere almindelige straffelovsbestemmelser. Allerede af denne grund absorberes strafskylden af skattelovens bestemmelser uden hensyn til, om overtrædelserne materielt kan henføres under straffelovens bestemmelser om berigelsesforbrydelser. *Hrd. 1970, s. 834 (878)* anfører følgende om problemet i Reykjavik Kriminalrets præmisser, der blev tiltrådt af Højesteret: „For den urigtige angivelse af sit va-

resalg i omsætningsberetninger er der nedlagt påstand om straf ifølge straffelovens § 247 (underslæb), loven om omsætningsafgift § 26, anordning nr. 15/1960 § 31 og straffelovens § 145 (i Danmark § 161) eller subsidiært § 146 eller 147 (§ 162 eller 163)... Det må antages, at der med lov om omsætningsafgift nr. 10/1960 §§ 25—26 er lovfæstet bestemmelser, som var tænkt at skulle absorbere strafansvaret under disse omstændigheder. Til trods for ordlyden „såfremt andre love ikke medfører strengere straf“, kan det ikke antages, at lovgiverens mening har været at anvende straffelovens § 247 (underslæb) på omtalte forhold. Straffebestemmelserne i lov om omsætningsafgift ville i så tilfælde have været fuldstændig uden betydning“.

Et andet punkt af interesse findes i den nævnte højesteretsdom fra 1970. Det er spørgsmålet om skattesvig som erklæringsforbrydelse. Reykjaviks Kriminalret fandt straffelovens § 145 anvendelig på forholdet, men Højesteret afviste denne afgørelse og fastslog, at hverken § 145, 146 eller 147 kunne bruges. Bestemmelsen i lov om indkomst- og formueskat § 35 om selvangivelse på tro og love må sikkert nu betragtes som en etisk betonet formaning uden selvstændig retlig betydning. Det fremhæves også i dansk ret, for at tage et eksempel, at en henførelse af skatteunddragelser under straffelovens §§ 161—163 ikke længere har større interesse. Det har været lovgivningsmagtens hensigt at lade straffelovens regler glide i baggrunden, hvor der er tale om fiskale lovovertrædelser. Dette synspunkt er også taget til følge i dansk praksis, jfr. Jørgen Smith, Skatteunddragelser, s. 133, og Stephan Hurwitz, Speciel del, s. 101 og 107.

IV. Kriminalisering af skattesvig i straffeloven.

Det ses ofte berørt, at indsættelse af straffebestemmelser i selve straffeloven vil virke mere effektivt i kampen mod skattesvig. En sådan kriminalisering kan gennemføres på forskellig måde. I Danmark har man valgt den fremgangsmåde at indsætte en ny bestemmelse i straffelovens kapitel om berigelsesforbrydelser (§ 289). Denne er et typisk blanketstraffebud, som med hensyn til sit gerningsindhold henviser til skattekontrolloven. Men det bestemmer en strengere straf end skattelovgivningen iøvrigt (fængsel indtil 4 år, i modsætning til bøder, hæfte eller fængsel indtil 2 år) og kommer derfor kun i betragtning i tilfælde af skattesvig af særlig grov karakter. Det er anklagemyndighedens og domstolens opgave at vurdere, hvornår der er tale om skattesvig af særlig grov karakter, f. eks. på grund af antallet af straffbare forhold eller det besvegne beløbs størrelse. Denne lovtekniske fremgangsmåde er for så vidt hensigtsmæssigere end gennemførelsen af en selvstændig materiel bestemmelse i straffeloven, da skattelovgivningen blandt andet på grundlag af skif-

tende politiske vurderinger er mere afhængig af ændringer end de fleste af de klassiske straffelovsbestemmelser. Dertil kommer problemet, om man skal prøve at gennemføre fælles bestemmelser for alle skattelovsovertrædelser eller kun overflytte de enkelte skatteloves straffebestemmelser til straffeloven, som f. eks. omsætningsafgiftslovens og toldlovens bestemmelser. Det er vist næppe holdbart kun at flytte een af disse bestemmelser, såsom lov om indkomst- og formueskat § 48, mens de andre forbliver hvor de nu står. I den norske straffelov findes der en almindelig bestemmelse (§ 406) vedrørende skatteforseelser, men den anvendes kun meget lidt i praksis. På den anden side findes der i den finske straffelov af 1889 en materiel straffebestemmelse af større praktisk betydning. Lovens kap. 38 omfatter forskellige berigelsesforbrydelser og andre økonomiske forbrydelser, dog ikke bedrageri. Med l. nr. 492/1972 blev der gennemført en strafskærpelse mod skattesvig (skattebedrægeri). Hvis man syntes, at skattesvig materielt kunne henregnes til bedrageribestemmelsen i § 248, kunne det bestemmes ved lov, at skattesvig skulle henføres til § 248. Et sådant lovbud ville minde om fremgangsmåden i den danske straffelov ved udelukkelsen fra underslæbsbestemmelsen af uberettigede dispositioner over købte genstande, med hensyn til hvilke en sælger har forbeholdt sig ejendomsret, indtil købesummen er betalt (§ 278, stk. 2). Det er en overvejelse værd, om skattesvig overhovedet omfattes af gerningsbeskrivelsen i § 248. Man kan også overveje, hvad der særlig taler imod skattesvigens tilknytning til berigelsesbestemmelserne, hvadenten man gør det på den ene eller den anden måde.

V. *Sammenligning af skattesvig og bedrageri.*

a) Bedrageri er en *tosidet* forbrydelse, som er betinget af den forurettedes medvirken, således at han af gerningsmanden svigagtigt bestemmes til en handling eller undladelse. Skattesvig egner sig dårligt til gerningsbeskrivelsen i bedrageribestemmelsen. Beskrivelsen kunne nærmest dække skattedirektørens skatteansættelseshandling, som forresten finder sted efter skattesvigens fuldbyrdelse. I tilfælde af undladelse af at indgive selvangivelse, jfr. § 48, stk. 1 (l. nr. 68/1971) er der slet ikke tale om noget tosidet forhold. Mangel på oplysninger kan medføre, at skattemyndighederne skønsomt ansætter en for lav skat, således at undladelsen er strafbar ifølge lov om indkomst- og formueskat, § 48, stk. 1. Gerningsbeskrivelsen i straffelovens § 248 omfatter ikke en sådan undladelse.

b) Af det tidligere omtalte følger også, at skattesvig ofte bærer *præg af tilfældighed*. Skatteyderen er rigtignok efter loven pligtig til at indgive selvangivelse om sin indkomst og formue og derved bidrage til en rigtig ansættelse af sin skat. Skatteyderen læg-

ger med sin selvangivelse et grundlag for ligningen. Skatteyderne føler sig ofte fristet til at unddrage indkomster og overvurdere fradragsposter, undertiden i et ret sikkert håb om at slippe fra det. I den senere tid har man forsøgt at formindske sådanne fristelser ved at skaffe oplysninger fra andre, f. eks. meddelelser fra erhvervsdrivende om udbetalt løn til personale. Stadigvæk er der dog mange huller, og unddragelserne kan ganske let skjules. *Bedrageri* kræver derimod *initiativ* og *aktivitet* fra gerningsmandens side i meget større grad, end hvad der er tilfældet med skattesvig, særlig når han fremkalder eller bestyrker den forurettedes vildfarelse. Afgrænsningen er dog uklar.

c) *Skattesvig og bedrageri har forskelligt fuldbyrdelsesmoment.* Bedrageri er et rent skadeligt til trods for et modificeret forsætskrav med hensyn til formuetabet. Skattesvig er anderledes formuleret. Gerningens strafbarhed ifølge § 48, stk. 1, er knyttet til selve afgivelsen af de urigtige oplysninger, hvorved krænkelsen er fuldbyrdet. Det er ikke nogen betingelse, at gerningen medfører en urigtig ansættelse eller forvolder tab. De urigtige oplysninger behøver ikke at være taget i betragtning ved skattemyndighedernes afgørelse i de enkelte situationer. Gerningsbeskrivelsen indicerer heller ikke, at afgivelsen skal være egnet til at medføre en urigtig ansættelse, d.v.s fare for tab er ikke noget gerningsmoment. Der kan være en tvivl, om skattesvig er en korrelatforbrydelse eller en forbrydelse med fremrykket fuldbyrdelsesmoment. Det, som er afgørende, er om skatteyderens skyld (*dolus*) er knyttet til selve afgivelsen (korrelatforbrydelse), eller om man skal kunne konstatere gerningsmandens forsæt til at bevirke en urigtig ansættelse (fremrykket fuldbyrdelsesmoment). Bestemmelsen må uden tvivl fortolkes således, at skatteyderens skyld skal omfatte bevirkelsen af en urigtig ansættelse til egen fordel gennem retstridig tilføjelse af et tilsvarende tab for andre, jfr. nærmere Jónatan Thormundsson, „Sanktioner overfor skatteleovsøvertrædelser og efterbetaling“, *Tímarit lögfræðinga*, 2. hæfte 1973, s. 49—50 og 55.

d) Skattesvig er i grunden en *forbrydelse mod almenheden*. Stat og kommune er dog de direkte tablidende, og det er da heller ikke sikkert, at de besvegne skattebeløb ville være bragt tilbage til almenheden i form af formindskede skatter, men måske snarere i forbedret tjeneste (f. eks. skoler og veje). Bedrageri rammer først og fremmest private formuerettigheder. I vor ældste straffelov af 1869 blev bedrageribestemmelsen i § 253 fortolket således, at den kun kunne ramme svigagtige angreb på private formuerettigheder, men ikke angreb på offentlige enheder, f. eks. med henblik på uberettiget opnåelse af fattighjælp, aldersrente eller andre offentlige ydelser. Besvigelse af denne art kunne alene straffes efter § 258 om andre svigagtige forhold end egent-

lig bedrageri. Under gældende ret kan bedrageristraf efter § 248 direkte anvendes både på svigagtige angreb på det offentlige og overfor almenheden, hvilket for øvrigt sjældent sker, jfr. Hurwitz, Speciel del, s. 450, og Jørgen Smith, Skatteunddragelser, s. 137.

e) Skattepligten til enhver tid indebærer *et politisk islæt*, som bidrager til at danne forskellige indstillinger til skattesvig og til andre besvigelser. Skatteligningen er et økonomisk middel, som anvendes på forskellig måde efter de herskende politiske retningslinier til enhver tid. Skatteyderens forestillinger om, i hvilken udstrækning det offentlige bør tage sig af erhvervslivet, og hvorledes nationalindkomsten bør fordeles, påvirker hans opfattelse og indstilling til ligningsreglerne. En kritisk holdning overfor den herskende skattepolitik er et stærkt fremtrædende fænomen, og det kan ikke undgås, at den præger skattemoralen. Det synes at være ret almindeligt, at man betragter en mindre skatteunddragelse som en slags forsvarsforanstaltning mod det offentliges overmagt.

f) *Jævnbyrdighed* er et almindeligt kendetegn på retsforholdet mellem parterne, hvor der begås en typisk bedragerisk adfærd. Den forurettede vil måske være i en underlegen stilling og lade sig narre på grund af uvidenhed, uerfarenhed eller uforsigtighed til en vis grad. Skattesvig er mere karakteriseret af den svages ulovlige handlemåde mod den stærke, d.v.s. statsmagten. Der er derfor mange, som synes, at en sådan opførsel er ret uskyldig i sammenligning med at narre almindelige, ofte noget uerfarne, borgere. Tanken om at skattesvig i den sidste ende vil medføre tab for medborgerne, er i det hele taget lidt fjern. Vissheden om, at mange andre gør det samme, sløver retsbevidstheden.

g) I det økonomiske samkvem mellem mennesker *præges alle deres forpligtelser stærkt af parternes økonomiske evne og deres vurdering af hinandens evne og hæderlighed*. En slags tillidsforhold skabes mellem parterne. I modsætning hertil lægges pligten til at svare skat og meddele oplysninger om skatteobjekter på hovedparten af befolkningen uden hensyn til skatteydernes økonomiske styrke på ansættelsestiden eller deres personlige hæderlighed. Desuden kan skattemyndighederne på mange måder kontrollere dette for at sikre sig den rigtige afgivelse af oplysninger om skatteobjekterne.

h) Reaktionen overfor skattelovsovertrædelser afgøres sædvanlig i praksis af *skatteadministrationen*. Behandlingen af berigelsesforbrydelser foregår navnlig hos *domstolene*. Ændringen der blev gjort i den danske straffelov markerer ikke nogen større vending, idet den kun gælder kriminalitet af særlig grov karakter, men en indsættelse af almindelige materielle bestemmelser i

straffeloven ville derimod bevirke en mere radikal ændring af retspraksis på den ene eller den anden måde.

VI. Effektiv skattekontrol?

De punkter, som blev omtalt, taler på forskellig måde imod overflyttelsen af skattesvigbestemmelser til straffeloven og særlig imod deres nære tilknytning til bedrageribestemmelsen. Grundene, som ikke anføres udtømmende, er af forskellig vægt. Der sammenvæves lovtekniske og kriminalpolitiske grunde. *J. Hartvig Jacobsen* taler om en „afgørende forskel, der består mellem berigelsesforbrydelserne og skattesvig“, jfr. *Skatteretten* s. 385. Han siger endvidere på samme sted: „Der vil altid forblive en væsentlig forskel mellem den, der begår tyveri eller bedrageri, og skatteyderen, der søger at unddrage sig skattepligten. Hverken objektivt eller subjektivt kan dennes forhold ligestilles med bedragerens“. *Jørgen Smith* kommer til en lignende konklusion: „Når man fordyber sig i skattelovgivningens enkeltheder og i samfundsmæssige vilkår, således som de skifter fra sted til sted, vil man kunne finde endnu flere argumenter for, at der må gøres forskel på bedrageri og skattesvig. Tager man tillige det i betragtning, der er anført nedenfor om vanskelighederne ved i det hele taget at få skatteunddragelserne placeret indenfor straffelovens rammer, bliver man nødt til at bøje sig for sondringen, selv om det ofte er vanskeligt at befri sig for ubehaget ved den forskel, der gøres på små berigelsesforbrydere og bedre stillede skattesnydere“, jfr. *Skatteunddragelser*, s. 138—9. *Andenæs* fremhæver lignende retningslinier angående skattesvig. Nemlig at skattesvig psykologisk set skiller sig fra vanlige bedragerier, og at skattelovsovertrædelser har et mere defensivt end offensivt præg. Gerningsmanden finder et moralsk forsvarsbehov i sin egen og andres opfattelse af urimelige skattebyrder. Derimod mener *Andenæs*, at skattesvig opfylder alle strafbarhedsbetingelser i straffelovens § 270 om bedrageri, jfr. *Formuesforbrytelse*, s. 95.

Det er helt klart, at skattesvig kan være en alvorlig forbrydelse, ikke mindre end bedrageri, og dens store hyppighed fører til en betydelig uretfærdighed i fordelingen af skattebyrderne. Alle er enige om, at dette må forandres. Man har prøvet mange udveje, blandt andre dem som tidligere blev nævnt, d.v.s. en tilknytning af skattesvig til straffeloven på en eller anden måde eller en skærpelse af sanktioner uden sådan tilknytning, jfr. den tidligere omtalte udtalelse fra finansministeren. De to sidste udveje skal nu diskuteres lidt nærmere. Disse foranstaltninger bygger selvfølgelig på det udgangspunkt, at de vil have en *præventiv virkning*. I bemærkningerne til ændringen af den danske straffelov (1. nr. 550/1971) står der: „Arbejdsgruppens forslag om at ind-

sætte en bestemmelse om skattesvig af særlig grov karakter i straffeloven motiveres navnlig med, at man ikke mener at kunne bortse fra muligheden af, at en bestemmelses placering i borgerlig straffelov frem for i en særlov øger den præventive virkning af bestemmelsen“. En del af de myndigheder, hvorfra man indhentede udtalelser om arbejdsgruppens indstilling, fandt at den foreslåede bestemmelse kun sjældent ville blive anvendt af domstolene, og den ville derfor kun have ringe præventiv virkning. Ikke desto mindre lagde justitsministeriet i sine bemærkninger vægt på lignende synspunkter som arbejdsgruppen: „Herved fremhæver man tydeligst den ønskede sidestilling med andre alvorlige forbrydelser. Bestemmelsen foreslås indsat som § 289 i straffelovens kapitel 28 om berigelsesforbrydelser. Både skattesvig og indsmugling rummer i deres typiske form et vindingsmotiv hos gerningsmanden og et tilsvarende tab for det offentlige, der gør det naturligt at placere den nye bestemmelse sammen med andre berigelsesforbrydelser“. Her er der anledning til at henlede opmærksomheden på tre punkter, som formindsker betydningen af disse argumenter:

a) Skattesvigens væsen og hyppighed fører til, at offentlighedens *retsbevidsthed* med hensyn til skattelovsovertrædelser er meget ambivalent. Der kan være vekselvirkning mellem forbrydelsernes hyppighed og retsbevidstheden. Den præventive virkning af en straffebestemmelse eller af dennes skærpelse er sædvanligvis større, jo åbnere borgernes rets- og moralbevidsthed er for social kontrol. Moralske og religiøse normer danner sammen med lovbestemmelser om manddrab en stærk forsvarsmur omkring liv og legeme. Den almindelige retsbevidsthed forstår fuldstændig behovet for at gennemføre færdselsregler, men den er vaklende overfor de forholdsvis lave hastighedsgrænser her i landet. Retsbevidstheden forstår behovet for skatteligning, men den er vaklende, når der er tale om den enkeltes selvangivelse og skatteansættelse. Hvis der i en delkultur eller i en klasse hersker en retsbevidsthed, som tager afstand fra gældende lovregler, kan deres præventive virkning blive til ingenting, f. eks. narkotikalogivningen blandt cannabisbrugere, værnepligtslovgivning blandt pacifister eller visse religiøse sekter, jfr. *Andenæs*, *Straff og almenprevensjon*, TfR 1966, s. 13—14.

b) I debatten om generalpræventionen er borgernes *viden* og *opfattelse* af lovregler sædvanligvis overvurderet. Man kan betvivle den følelsesmæssige virkning af at blive dømt efter straffeloven men ikke en særlov. Den antagelse at dette virker kan ikke afvises, men der mangler en retssociologisk undersøgelse af dette. Da formindsker det også mulighederne for at få oplysninger om behandlingen af skattesager, at de først og fremmest behandles

af skatteadministrationen, men meget sjældent kommer til afgørelse hos domstolene, hvor retsmøderne er offentlige.

c) De to skærpende forandringer, der er på tale, vedrører kun meget få overtrædelser af skatteloven, de mest alvorlige. Det er uden tvivl rigtigt at forhøje strafmaksimum for at kunne ramme skattesvig af groveste karakter. Men det er usandsynligt, at forandringerne af disse grunde kan påvirke hyppigheden af de almindelige skattesvig.

Vi kommer til den *konklusion*, at disse forandringer vil på en eller anden måde gøre gavn og er næppe skadelige i nogen grad. På den anden side er selve forandringernes præventive virkning meget ringe.

Til trods for den foran nævnte konklusion findes der mange andre muligheder for at reducere skattesvig. På det fjerde nordiske kriminalistmøde i Oslo 1957 diskuterede man skattesvig som et kriminalpolitisk problem, jfr. NTfK 1957, s. 3—51. Der lægger Inkeri Anttila hovedvægten på forebyggende foranstaltninger, forskellige oplysninger om skatteloven og fordelingen af skattebyrden og fremforalt forsøg på at forandre offentlighedens indstilling til skattesvig.

Som før nævnt er der blevet gjort mange ting for bedre at kunne kontrollere skatteyderne og deres selvangivelser. Der kan nævnes lovbestemmelser om omfattende oplysningspligt hos tredjemand, blandt andet om udbetalt løn til personale (lov nr 68/1971, § 36), mere omfattende og fuldkomne regler om bogholderi end før (lov nr. 51/1968) og ikke mindst oprettelsen af skatteundersøgelsesafdelingen ved statsskattedirektoratet (lov nr. 68/1971, § 42).

I fremtiden kan der være tale om endnu andre udeveje. I den før nævnte budgettale i oktober 1973 blev det påpeget, at man kunne optage bruttoskat og afskaffe fradragsposter for det meste. I en beretning til finansministeren fra et udvalg om statens indtægter er der gjort opmærksom på, at forskellige faktorer i den tekniske udformning af statens system for opkrævning af indtægter har indflydelse på menneskenes lovlydighed (vurdering af lovlydighed), jfr. s. 43—44.

Der nævnes disse faktorer:

a) Skatteobjektet må være klart afgrænset, med så få undtagelser og særregler som muligt, og betalingspligten må være let udregnelig. På denne måde bliver kontrollen nemmere.

b) Skatteprocenten skal være så lav som muligt.

c) Sanktioner og andre foranstaltninger for at forhindre unddragelser må være så virkningsfulde som muligt. I denne forbindelse nævnes offentliggørelse af skattesnyderens navn. Sådant regel har aldrig eksisteret i islandsk ret, men fandtes før i dansk

ret og blev da meget omstridt. Det omtales også, at man må arbejde på at gøre høje skatteydelse til et statussymbol i samfundet.

d) Der må gælde faste regler om datoen for tvangsinddrivelse, hvis man ikke betaler på fastsat tid, for at sikre samme lighed i inddrivelsen som i fordelingen af skatterne.

e) Det anses at være ønskeligt at knytte skattesystemet til vel registrerede og regelmæssige kontantkøb, for eksempel køb af eftertragede varer og tjenester, som det offentlige tager sig af, så som spiritus og tobak, eller privathandel så som benzinsalg.

Jónatan Thormundsson