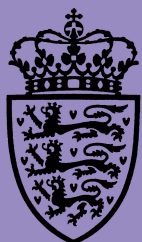


Skat

- Indkomstopgørelser i ikke-erhvervsmæssig virksomhed
- Hvorfor skatteministeret afviste udlevering af visse dokumenter i 10-mandsprojektsagerne
- Omlægning af personskatterne 1987-2002



Skatteministeriet

Februar 2001

Skat

Februar 2001

Skatteministeriet

Skat

Februar 2001

Udgiver: Skatteministeriet

København 2001

Tryk: Schultz Grafisk A/S

ISBN: 87-90922-07-7

ISBN: 87-90922-08-5 (Internet)

Pris: 50,00 kr.

Yderligere eksemplarer kan bestilles hos:

Skatteministeriet

Slotsholmsgade 12

1216 København K.

Tlf: 3392 3392

Fax: 3314 9105

E-post adresse : skm@skm.dk

Hjemmeside: www.skm.dk



Indhold

Figur og tabelfortegnelse	4
---------------------------------	---

Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed	5
--	----------

Artiklen redegør for principperne for den skattemæssige indkomstopgørelse i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, ofte betegnet "hobbyvirksomhed". Området er ikke lovreguleret, og principperne hviler derfor på domstolenes og administrativ praksis. Ved gennemgangen af de gældende principper diskuteres, hvor hjemlen for disse principper skal findes.

Hvorfor Skatteministeriet afviste udlevering af visse dokumenter i 10-mandsprojektsagerne	19
--	-----------

Skatteministeriet har afvist at give aktindsigt i to udtalelser fra Kammeradvokaten samt i nogle leasingnotater fra det tidligere Retssikkerhedsudvalg. Materialet er ønsket fremlagt i en række 10-mandsprojektsager for domstolene m.h.p. at påvise, at skattemyndighedernes praksis på leasingområdet ulovligt blev skærpet med tilbagevirkende kraft ved den skattemæssige underkendelse af projekterne i 1993. Artiklen redegør for ministeriets retlige vurdering af aktindsigtsspørgsmålet. Artiklen peger endvidere på, at intet af det omhandlede materiale kan antages at have betydning for domstolenes fastlæggelse af, hvad praksis på leasingområdet var.

Tre reformer af personskatterne 1987-2002	37
--	-----------

Den danske personbeskatning er blevet ændret markant gennem de seneste femten år. Artiklen beskriver hovedtræk og baggrund for de tre skattereformer, der er gennemført i 1987, 1994 og 1999. Der fremlægges et talmateriale om reformernes virkning på marginalsatter og skatteprovenu mv. I et bilag er optrykt reformernes enkelte elementer, satser og beløbsgrænser mv. i personskatten siden 1986.

Figur og tabelfortegnelse

	side
Tre reformer af personskatterne 1987-2002	
Tabel 1	Skattesatser mv. 1998-2002 52
Tabel 2	Skattestrukturen i Danmark i 1986 og 2002 54
Tabel 3	Skattetryk, personlige indkomstskatter og lønomkostninger i pct. af BNP 1998 56
Tabel 4	Skalamarginalskatteprocenter for lønindkomst inkl. arbejdsmarkedsbidrag og særlig pensionsopsparing 1986-2002 60
Tabel 5	Skalamarginalskatteprocenter for positiv nettokapitalindkomst 1986-2002 62
Tabel 6	Skalamarginalskatteprocenter for negativ nettokapitalindkomst og ligningsmæssige fradrag 1986-2002 63
Tabel 7	Gennemsnitlige marginalskatteprocenter inkl. arbejdsmarkedsbidrag for lønindkomst for socioøkonomiske grupper 1986-2002 66
Tabel 8	Provenuvirkning af de 3 skattereformer fuldt gennemført 1987-2002 69
Tabel 9	Skattepligtige personer fordelt på skatteskalaen 1986 og 2002 71
Figur 1	Udviklingen i det grønne skattetryk 1993-2001 57
Figur 2	Marginalskatter af lønindkomst, ink. arbejdsmarkedsbidrag 1986 og 2002 61
Figur 3	Antal personer på skatteskalaens højeste trin 1986-2001 73
Boks 1	Tekniske forudsætninger for beregning af gennemsnitlige marginalskatteprocenter . 67
Bilag 1.	1987-skattereformen 74
Bilag 2.	1994-skatteomlægningen 77
Bilag 3.	1999-skattejusteringen 81
Bilag 4.	Skattesystemet i 1986 87
Bilag 5.	Skattesystemet efter 1987-skattereformen (1987-1993) 88
Bilag 6.	Skattesystemet efter 1994-skatteomlægningen (1994-1998) 90
Bilag 7.	Skattesystemet efter 1999-skattejusteringen (1999-2002) 92
Bilag 8.	Øvrige væsentlige skattemæssige ændringer 94

Redaktionen er afsluttet den 21. februar 2001

Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed

1. Indledning

Skatteretsrådet har i det seneste år behandlet problemstillingen om, hvilke principper, der ligger til grund for den ikke-erhvervsmæssige virksomheds skattemæssige indkomstopgørelse. I Skatteretsrådets notat bliver principperne belyst på baggrund af en gennemgang af praksis ud fra ledende højesterets- og landsretsdomme samt relevant ligningsmæssig praksis. I forbindelse med notatets redegørelse om principperne for den skattemæssige indkomstopgørelse rejses der undervejs spørgsmål om den hjemmelsmæssige baggrund for principperne. I lyset af de hjemmelsmæssige problemer overvejes i notatet en række initiativer, som kan virke retsafklarende. Notatet vil blive optrykt i den kommende "Redegørelse fra Skatteretsrådet".

I denne artikel gengives med udgangspunkt i to hovedteorier¹ de principper for indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, som synes at være udtrykt i praksis². I relation hertil rejses der undervejs spørgsmål om den hjemmelsmæssige baggrund for gældende principper³.

Gennemgangen af principperne for indkomstopgørelsen vil vise, at der synes at være hjemmelsspørgsmål i relation til fradrag for driftsomkost-

ninger, omkostninger ved slid på driftsmidler (afskrivninger), fremførelse af underskud og modregning i senere års overskud, genvundne afskrivninger ved salg af aktiver, og endelig at indtægter ved den ikke-erhvervmæssige virksomhed ikke er omfattet af arbejdsmarkedsfondsloven, og at indkomsterhververen dermed ikke betaler arbejdsmarkedsbidrag af virksomhedens indtægter⁴.

Det er i såvel denne artikel som Skatteretsrådets notat lagt til grund, at der er tale om ikke-erhvervmæssig virksomhed⁵.

2. Principperne for indkomstopgørelsen i ikke-erhvervmæssig virksomhed

Den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler for personer, der er skattepligtige her i landet. Den skattepligtige indkomst fremkommer som udgangspunkt ved forskellen mellem bruttoindtægterne og de fradragberettigede bruttoomkostninger. Udgangspunktet fraviges ved opgørelse af ikke-erhvervmæssig virksomhed. Denne type virksomhed er primært kendetegnet ved, at der er tale om en bivirksomhed, som drives i fritiden ved siden af vedkommendes hovederhverv.

Indtægter

For ikke-erhvervmæssig virksomhed er indtægter skattepligtig indkomst, jf. statsskattelovens § 4⁶.

Udgifter

Ifølge praksis kan udgifter, der er afholdt med henblik på at erhverve indtægter ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed, fradrages i disse indtægter efter et nettoindkomstprincip. Fradragsretten er dermed kildebegrænset.

Hjemlen for fradragsretten af de kildeartsbestemte udgifter kan være en indfortolkning af nettoprincippet direkte i statsskattelovens § 4⁷. Landskatteretten har senest ved TfS.1999.391 anvendt nettoprincippet som hjemmel for den kildebegrænsede fradragsret.

Landsskatterettens kendelse vedrørte en musiker, der var ansat som lønmodtager i et symfoniorkester. Musikeren havde - udover lønindkomsten fra symfoniorkesteret - haft indtægter fra en musikskole samt fra enkeltstående arrangementer. Honorarerne fra arrangementerne anså Landsskatteretten ikke for tjent ved selvstændig erhvervsvirksomhed, men i stedet som indtægt ved ikke-erhvervsmæssig aktivitet. Ved opgørelsen af indkomsten fra arrangementerne kunne musikeren fradrage de dermed forbundne og kildeartsbestemte udgifter i det omfang, de var dokumenteret og kunne indeholdes i indtægten, jf. statsskattelovens § 4, og dermed også med virkning for opgørelsen af den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1, smh. med § 1. Indtægterne fra musikskolen anså Landsskatteretten for lønindkomst.

Nettoindkomsten - og kun denne - skal medregnes til den personlige indkomst. Det vil sige, at udgifterne ved indkomstens erhvervelse fragår i den personlige indkomst. Dette synes at stride mod principperne i personskatteloven. Ifølge personskattelovens § 3, stk. 1, nr. 1, er fradrag for udgifter i den personlige indkomst betinget af, at udgiften relaterer til "selvstændig erhvervsvirksomhed".

Det kan overvejes, om hjemlen for retten til at fradrage udgifter til drift i den ikke-erhvervmæssige virksomhed skal søges i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a⁸. Dette kan begrundes med, at udgifterne har den krævede og tætte sammenhæng med erhvervelse af indkomst. Fortolkningen forekommer uforenelig med nettoprincippet, men bygger i stedet på den traditionelle opfattelse af indkomstbegrebet i statsskatteloven, hvorefter opgørelsen af den skattepligtige indkomst fremkommer ved forskellen mellem de skattepligtige indtægter og de fradragsberettigede udgifter.

Såfremt det antages, at statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er hjemmel for fradrag for udgifter ved drift af ikke-erhvervmæssig virksomhed, synes et eventuelt underskud i virksomheden at være fradragsberettiget og kunne fremføres. Praksis anerkender imidlertid ikke, som nedenfor beskrevet, fradrag for et eventuelt underskud, men anser dette som en realiseret privatudgift, jf. formentlig en fortolkning af § 6, stk. 2.

Endelig kan det overvejes, om driftsudgifterne skal fratrækkes som et ligningsmæssigt fradrag for lønmodtagere i den skattepligtige indkomst efter reglerne i ligningslovens § 9⁹. Efter bestemmelsen begrænses lønmodtageres fradrag for udgifter i forbindelse med indtægtsgivende arbejde, således at der kun opnås fradrag, i det omfang den enkelte lønmodtagers samlede udgifter i årets løb overstiger et grundbeløb på 4.300 kr. (2000-niveau). Dette har dog ikke støtte i praksis, der ikke reducerer omkostningerne efter reglerne herom.

Baggrunden for at acceptere fradrag ved ikke-erhvervmæssig virksomhed, og en som følge deraf reduktion i indkomsten, er formentlig almindelige billighedsbetragtninger¹⁰. En skattemæssig behandling, hvorefter indtægterne ved virksomheden blev beskattet som personlig indkomst, og hvorefter udgifterne alene kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, ville på grund af skatteberegningsreglerne kunne medføre, at en ikke-erhvervmæssig virksomhed med balance mellem indtægter og udgifter - eller med et mindre overskud - var tabsgivende efter skat.

Ikke-erhvervmæssige virksomheders kildebegrænsede fradragsret for udgifter er med andre ord skabt af en entydig praksis fra ligningsmyndigheder og domstole. Hvor hjemlen til denne accept af nettoprincippet skal søges, synes ikke at fremgå af praksis, bortset fra den ovenfor refererede kendelse fra Landsskatteretten, som klart søger hjemlen for nettoprincippet i en indfortolkning direkte i statsskattelovens § 4.

Underskud

Underskud, der er fremkommet ved, at omkostninger ved ikke-erhvervmæssig virksomhed er større end ikke-erhvervmæssig virksomheds indtægter herfra, kan ifølge praksis ikke fratrækkes ved årets samlede indkomstopgørelse for den pågældende skattepligtige. Underskud kan ifølge praksis heller ikke fremføres til modregning i senere års overskud fra ikke-erhvervmæssig virksomhed. Underskud kan med andre ord ikke fratrækkes i anden indkomst.

Denne praksis modificeres dog, såfremt der kan konstateres en direkte sammenhæng mellem udgifter, der kan indeholdes i årets underskud, og indtægter erhvervet i senere år. Disse udgifter vil formentlig kunne fremføres til modregning i de sammenhængende indtægter. Der kan

Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed

være tale om en adgang til at aktivere udgifter, som direkte kan henføres til indtægter, der er indtjent i en senere periode, og hvorfor der dermed ikke er tale om en egentlig underskudsfremførsel. Modifikationen er ikke begrundet i en fast praksis, men er baseret på fortolkningen af en konkret kendelse, TfS.1989.244.LSR¹¹.

Hjemlen for, at praksis ikke anerkender fradrag for underskud i anden positiv indkomst fra andre kilder og ikke anerkender fremførsel af underskud til modregning i senere års overskud, kan som ovenfor nævnt være statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, smh. § 6, stk. 2. Dette begrundes med, at nettounderskuddet er udtryk for realiseret privatforbrug, og privatforbrug er indkomstopgørelsen uvedkommende.

Afskrivninger

“Afskrivningsmetoden” for slid på de aktiver, som har været anvendt til at erhverve indkomst i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, er ikke direkte lovreguleret.

Det er dog den almindelige antagelse, at skattemæssige afskrivninger kan foretages efter principperne i afskrivningsloven i form af fradrag for en skønnet udgift for det konkrete slid på aktiverne det pågældende år, såfremt virksomheden er overskudsgivende. Det er dog bemærkelsesværdigt, at ligningsmyndighederne ofte skønner udgiften for det konkrete slid til et beløb svarende til overskuddet, så indkomsten bliver nulstillet.

Hjemlen for fradragsretten for skattemæssige “afskrivninger” kan være statsskattelovens § 4's nettoindkomstprincip.

Det kan endvidere overvejes, om hjemlen er afskrivningsloven efter en udvidende fortolkning af loven. Fortolkningen synes umiddelbart problematisk, da loven klart opstiller som en forudsætning for anvendelse af loven, at aktiverne benyttes erhvervmæssigt, jf. bl.a. lovens § 1.

Det kan endelig overvejes, om hjemlen hertil kan være statskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Bestemmelsen hjemler adgang for fradrag for driftsomkostninger, herunder ordinære afskrivninger, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Det skal her have in mente, at lægges det til grund, at hjemlen til fradrag for udgifter i ikke-erhvervmæssig virksomhed skal søges i et nettoprincip indfortolket i statskattelovens § 4, vil det være uforeneligt samtidig at anerkende statskattelovens § 6 som hjemmel for afskrivningsretten.

Som det fremgår af ovennævnte beskrivelse af praksis, indrømmes ikke-erhvervmæssige virksomheder en skattemæssig stilling, der som udgangspunkt svarer til den, der gælder efter personskatteloven for erhvervmæssig virksomhed. De ikke-erhvervmæssige virksomheder indrømmes fradrag i den personlige indkomst, dog kun ned til 0 kr.

Renteudgifter

Renteudgifter, som knytter sig til ikke-erhvervmæssig virksomhed, kan fratrækkes efter samme regler, som gælder for andre private renteudgifter. Disse er fradragsberettigede, jf. statskattelovens § 6, stk. 1, litra e. Fradraget foretages i kapitalindkomsten, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 1.

Salg af aktiver

I ikke-erhvervmæssig virksomhed er fortjeneste og tab ved salg af aktiver uvedkommende for indkomstopgørelsen, da der er tale om salg af et aktiv fra en ikke-erhvervmæssig virksomhed, jf. statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a¹².

I praksis er der ikke taget stilling til, om det samme gælder, hvis der i forbindelse med ikke-erhvervmæssig virksomhed er foretaget skattemæssige afskrivninger efter principperne i afskrivningsloven i form af fradrag for en skønnet udgift for det konkrete slid på aktiverne. Det kan næppe udelukkes, at de "afskrivninger", ligningsmyndighederne har godkendt, har været så store, at den ikke-erhvervmæssige virksomhed opnår fortjeneste ved salget.

Arbejdsmarkedsbidrag

Endelig betaler personer med ikke-erhvervmæssig virksomhed ifølge praksis ikke arbejdsmarkedsbidrag af indkomst, der stammer fra ikke-erhvervmæssig virksomhed, da ikke-erhvervmæssig virksomhed ikke er omfattet af arbejdsmarkedsfondsloven¹³. Arbejdsmarkedsfondsloven sonderer mellem to typer arbejdsmarkedsbidrag: Lønmodtagerbidrag og bidrag for selvstændigt erhvervsdrivende.

3. Sammenfatning af hjemmelsproblemet

Som det fremgår af gennemgangen af principperne ovenfor, er der en lang række uafklarede hjemmelsproblemer i relation til opgørelsen af ikke-erhvervmæssig virksomheds skattemæssige indkomst.

Skatteretsrådets gennemgang af praksis konkluderer desuden, at det gennemgående spørgsmål er behandlingen af virksomhedens underskud.

Derimod synes der ikke at være forskel på den måde, hvorpå praksis behandler indkomstopgørelsen i de forskellige erhverv. Har administrativ praksis eller domstolene først statueret ikke-erhvervsmæssig virksomhed, er den skattemæssige behandling ensartet.

Skatteretsrådet anfører derfor i notatet, at man kan vælge den fornødne retsafklaring enten ved at fastslå, at praksis udgør tilstrækkelig hjemmel for retstilstanden, eller vælge retsafklaring ved et lovgivningsinitiativ.

Skatteretsrådet bemærker, at et lovgivningsinitiativ, foruden en lovfæstelse af den kildeartsbegrænsede fradragsret indtil 0 kr., bør omfatte en lovhjemmel til at foretage afskrivninger på aktiver i virksomheden og ved salg af aktiver, hvorpå der er afskrevet, bør genvundne afskrivninger beskattes. Desuden bør det overvejes at indføre avancebeskatning. Endelig bør det overvejes, hvorvidt der ved ændring af arbejdsmarkedsfondsloven skal gennemføres betaling af arbejdsmarkedsbidrag af indkomst, der stammer fra ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

4. Afrunding

Skatteministeriet finder det væsentligt, at der på dette område er tale om en praksis, som er kendt og accepteret af såvel de lignende myndigheder, domstole som borgere. Der er tale om en begunstigende retstilling i forhold den eksisterende retstilling for lønmodtagere, der alene indrømmes ligningsmæssige fradrag i den skattepligtige indkomst.

I lyset af den senere tids debat om, hvorvidt der lovgives for specifikt og for detaljeret, er dette et emne, hvor Skatteministeriet på baggrund af den faste mangeårige praksis kan blive anklaget for at bruge lovmaskinen unødigt. Såfremt Skatteministeriet skulle lovfæste praksis, ville

der blive tale om et særdeles omfattende og kompliceret regelsæt.

Omvendt er der tydeligvis tale om et “grå-zoneområde”, som Skatteministeriet finder væsentligt at kulegrave yderligere. I denne forbindelse vil det være naturligt i overvejelserne at inddrage hele den gruppe af skattepligtige, som lignes på den ovenfor skitserede måde. Det vil sige, dels den traditionelle hobbyvirksomhed, hvor det er personlige interesser, der er den primære årsag til aktiviteten, dels virksomheden, hvor det ikke er personlige hensyn, der ligger til grund for driften, men hvor virksomheden omvendt ikke har den fornødne udsigt til at opnå rentabel drift, og endelig honorarmodtageren, som modtager vederlag for personligt arbejde, der dog ikke udføres i et ansættelsesforhold (solister, foredragsholdere, forfattere, konsulenter m.m.).

1. Teorierne søger at afdække hjemlen for, at domstolene og ligningsmyndighederne anerkender fradrag for udgifter til erhvervelse af indtægter i ikke-erhvervmæssig virksomhed i det omfang, udgifterne kan indeholdes i indtægterne. **Den ene opfattelse** forklarer retstilstanden alene med henvisning til statsskattelovens § 4, idet denne bestemmelse vedrørende ikke-erhvervmæssig virksomhed, ifølge tilhængere af denne opfattelse, må forstås således, at kun nettoindtægten kan undergives beskatning. Af teoretikere, som hælder til denne opfattelse kan nævnes: Henrik Dam m.fl. i Skatteret, Almen del, 99-2000, p. 147 smh. 177, Lida Hulgaard m.fl. i Lærebog om indkomstskat, 8. udg., p. 177f, Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl. i Skatteretten 1, p. 170f og Skatteretten 2, p. 30f, 2. udg., Lars Apostoli i Skattekartoteket, jan. 1997, afsnit 41-62-50 og endelig kan nævnes ,at ligningsvejledningen for 1999 i afsnit E.A.1.2.1. finder hjemlen ved en indfortolkning af et nettoprincip i § 4. **Den anden opfattelse** af indkomstopgørelsen ved ikke-erhvervmæssig virksomhed, som bl.a. Jan Pedersen i R&R nr. 5 1995, p. 139f argumenterer for, bygger på den formodning, at udgifterne i princippet er omfattet af driftsudgiftsreglen i statsskattelovens § 6a.

2. For en nærmere gennemgang af praksis henvises til det kommende notat fra "Redegørelse fra Skatteretsrådet". I notatet gennemgås de ledende højesterets- og landsretsdomme samt kendelser fra Landskatteretten.

3. Store dele af artiklen er gengivelse af Skatteretsrådets notat.

4. Honorarmodtagere behandles generelt efter samme principper som hele den gruppe af skattepligtige, som lignes på den i artiklen omtalte måde. En undtagelse herfra er dog, at honorarmodtagere er omfattet af arbejdsmarkedsfondslovens § 7, stk. 1, litra c, hvorefter honorarmodtageren skal betale arbejdsmarkedsbidrag af honoraret.

5. Udtrykket dækker over flere typer af "ikke-erhvervmæssig virksomhed". Ole Bjørn sondrer i SR-Skat 1999, nr. 6, p. 416f mellem hobbyvirksomhed, dvs. en aktivitet af økonomisk betydning, der er båret af personlige interesser, og ikke-erhvervmæssig økonomisk aktivitet, som foreligger, når der ikke er rimelige udsigter til at opnå en rentabel drift, medens virksomheden på den anden side heller ikke kan karakteriseres som en hobbyvirksomhed, fordi intet tyder på, at det er private interesser, der er baggrunden herfor. Endelig finder Ole Bjørn, at deltidslandbrug og stutterivirksomhed bør kvalificeres som en selvstændig gruppe, idet området er omfattet af en særlig ligningspraksis.

Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervmæssig virksomhed

Udtrykket "ikke-erhvervmæssige virksomhed" er med dets mangler valgt af Skatteretsrådet som dækkende for de forskellige typer virksomhed. For ikke at skabe begrebsforvirring er samme udtryk anvendt i denne artikel.

6. Statsskattelovens § 4, har følgende ordlyd: "Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f.eks.

- a. af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabriksdrift, søfart, fiskeri eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed, så og alt, hvad der er oppebåret for eller at anse som vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær virksomhed eller for arbejde, tjeneste eller bistandsydelse af hvilken som helst art;
- b. af bortforpagtning, bortfæstning eller udleje af rørligt og urørligt gods, såvel som af vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods. Lejeværdien af bolig i den skattepligtiges egen ejendom beregnes som indtægt for ham, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej; værdien ansættes til det beløb, som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, dog at den, når særlige forhold måtte gøre denne målestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;
- c. af et embede eller en bestilling såsom fast lønning, sportler, embedsbolig, naturalydelser, emolumenter, kontorholdsgodtgørelse (med hensyn til kontorudgifter jf. § 6 b.), samt pension, ventepenge, gaver (jf. dog herved bestemmelsen i § 5 b.), understøttelser, klosterhævning, livrente, overlevelsesrente, aftægt og deslige;
- d. af tiender;
- e. af rente eller udbytte af alle slags obligationer, aktier og andre inden- eller udenlandske pengeeffekter, så og af udestående fordringer og af kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden pant, mod eller uden forskrivning
- f. af lotterispil samt andet spil og væddemål."

7. Dette er hjemlen ifølge Ligningsvejledningen, jf. LV 1999 E.A.1.2.1.

8. Denne opfattelse argumenterer Jan Pedersen for i R&R nr. 5, 1995, p. 139f. Bestemmelsen har følgende ordlyd: "Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

- a. Driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, derunder ordinære afskrivninger;

Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed

- b. Fra embedsindtægter de udgifter til kontorhold m.v., som embedets bestridelse har medført;
- c. Pensioner og andre byrder, der påhviler et embede.
- d.
- e. Renter af prioriteter og anden gæld, samt hvad der er anvendt til blot vedligeholdelse eller forsikring af de af den skattepligtiges ejendele, hvis udbytte beregnes som indkomst. Derimod kan ikke fradrages, hvad der af den skattepligtige er anvendt til afdrag på hans gæld, hvilket også gælder om fideikommisbesidderes afdrag på fideikommisets gæld.

Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde.”

9. Den relevante del af ligningslovens § 9, stk. 1 har følgende ordlyd: “Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for lønmodtagere fradrages udgifter i forbindelse med udførelsen af det indtægtsgivende arbejde i det omfang, de samlede fradragsberettigede udgifter overstiger et grundbeløb på 3.000 kr. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20.”

10.Jf. Isi Foighel og Kjeld Hemmningsen i Skat - Erhverv 1997-98, 8. udgave, p. 40.

11.Landsskatterettens kendelse vedrørte udøvelsen af en hundekennelvirksomhed, som Landsskatteretten fandt udgjorde ikke-erhvervsmæssig virksomhed. I årene 1982-86 havde klageren ejet to avlstæver. Hundene havde første gang fået hvalpe i slutningen af 1984, hvilket gav klageren en indtægt for salg af 14 hvalpe på 27.900 kr i 1985. Klageren fik medhold i sin påstand om, at indtægten skulle reduceres med de udgifter, klageren havde haft til at frembringe overskuddet, uanset udgifterne var afholdt et tidligere år.

12.Jf. LV 1999 E.A.1.2.1.

13. Se dog note 4.

Hvorfor Skatteministeriet afviste udlevering af visse dokumenter i 10-mandsprojektsagerne

1. Indledning

Skatteministeriet har nægtet at udlevere visse dokumenter i 10-mandsprojektsager ved domstolene, hvilket har givet anledning til kritik.

I denne artikel redegøres der for, hvorfor ministeriet har nægtet at udlevere det omtalte materiale.

Kort om 10-mandsprojekternes indhold

10-mandsprojekterne er karakteriseret ved, at grupper med op til 10 deltagere typisk formelt har anskaffet containere, togvogne, fly og andre driftsmidler i udlandet. Projekterne - der i 1989-92 blev udbudt over hele landet med stort set identisk konstruktion og aftalesæt - var tilrettelagt således, at investeringerne gav investorerne store forudberegnelige fradrag i den personlige indkomst for underskud og renteudgifter, uden noget nævneværdigt indskud. Investorerne løb ingen reel økonomisk risiko og havde ingen gevinstmulighed før skat i forbindelse med arrangementerne.

10-mandsprojektsagerne

Skattemyndighederne tilsidesatte disse anpartsprojekter med henvisning til, at der var tale om rene skattearrangementer uden nogen realitet, herunder at anpartshaverne ikke havde erhvervet nogen reel ejendomsret til aktiverne og reelt ikke hæftede for lånene i arrangementerne. Investorenes fradrag blev således nægtet.

Højesteret har i en dom af 13. december 2000 (TfS 2000,1011) i den første udvalgte pilotsag blandt 10-mandsprojektsagerne for domstolene tiltrådt skattemyndighedernes opfattelse af, at det pågældende 10-mandsprojekt var uden realitet, og at investorerne ikke kunne anses for at have opnået ejendomsret i skattemæssig henseende til det omhandlede fly. Realiteten i arrangementet var, at investorerne havde købt sig til en midlertidig, formel ejendomsret. Der var derfor ikke afskrivningsret.

2. Materialet, som ministeriet ikke har villet udlevere

Det materiale, som ministeriet ikke har villet udlevere i sagerne, er:

- en udtalelse fra Kammeradvokaten af august 1993 vedrørende Told- og Skattestyrelsens Anpartsrapport fra juni 1993.
- en udtalelse fra Kammeradvokaten af april 1993 vedrørende spørgsmålet om indbringelse for domstolene af tre konkrete identiske landsskatteretskendelser vedr. samme leasingprojekt (bl.a. TfS 1993,134 LSR)
- nogle interne notater fra 1993 fra det tidligere Retssikkerhedsudvalg vedrørende leasing.

Parternes synspunkter om administrativ praksis

Advokaten for den skatteyder, hvis sag nu er afgjort af Højesteret, ønskede i 10-mandssagerne ved domstolene ovennævnte materiale udleveret, idet han mente, at det kunne dokumentere, at skattemyndighedernes praksis på leasingområdet ulovligt blev skærpet med tilbagevirkende kraft ved den skattemæssige underkendelse af 10-mandsprojekterne i 1993.

Advokaten gjorde således gældende, at 10-mandsprojekterne ikke adskilte sig fra andre leasingprojekter, som skattemyndighederne i hvert fald siden 1980 havde anerkendt skattemæssigt.

Skatteministeriet bestred eksistensen af en sådan forpligtende administrativ praksis. Ministeriet gjorde nærmere gældende, at den samlede kombination af enkeltelementerne og hæftelsesbegrænsningerne i 10-mandsprojekterne eliminerede enhver økonomisk risiko og gevinstmulighed vedrørende leasingaktiverne for investorerne. Der findes ingen afgørelser på leasingområdet, der går ud på, at myndighederne tidligere - på trods af en konkret realitetsbedømmelse, der viste, at ejendomsretten ikke var reel - alligevel har godkendt fradragsret for deltagere i anpartsprojekter konstrueret som 10-mandsprojekterne.

Denne vurdering markerede Højesteret tydeligt i dommen af 13. december 2000. Dette skete på baggrund af en gennemgang af 124 administrative afgørelser, navnlig bindende forhåndsbeskeder fra Ligningsrådet, fra perioden 1980-1994. Højesteret havde i øvrigt allerede taget stilling til praksispørgsmålet i en ledende dom af 6. april 2000 (TfS 2000,374), hvortil Højesteret henviste i sin dom om 10-mandsprojektet. Højesteret havde i den første sag allerede fået forelagt de 115 af afgørelserne. Højesteret bemærkede i dommen fra december 2000, at heller ikke de

10-mandsprojektsagerne

yderligere fremlagte afgørelser gav noget grundlag for at antage, at der forelå en praksis.

Fokus på udleveringsspørgsmålet

Samtidig med, at skatteyderens advokat forsøgte at få materialet fremlagt i retssagerne, interesserede også Folketingets Skatteudvalg sig for udleveringsspørgsmålet og anmodede om at få dokumenterne udleveret fra den daværende skatteminister. Endvidere rettede advokaten henvendelse til Skatteudvalgets formand og fik foretræde for udvalget, og som opfølgning herpå stillede udvalget ministeren yderligere spørgsmål. Endelig fulgte en række dagblade sagen op i medierne, navnlig som følge af en artikel i Penge & Privatøkonomi i november måned 1999 om udleveringsspørgsmålet.

Som skatteministeren anfører i en række af svarene til Folketingets Skatteudvalg, er der tale om fortroligt materiale, som ministeriet af principielle grunde ikke ønsker at udlevere. Desuden har ministeren tilkendegivet, at han ikke finder det hensigtsmæssigt, at han i forbindelse med verserende retssager bliver bedt om at kommentere på disse. Derimod har han tilkendegivet, at han altid er parat til at drøfte principielle spørgsmål, når sagen er afsluttet.

I det følgende vil der i relation til de enkelte dokumenter blive redegjort for, hvorfor ministeriet ikke har ønsket at udlevere dette materiale.

3. Kammeradvokatens udtalelse vedrørende Told- og Skattestyrelsens Anpartsrapport

I juni 1993 færdiggjorde Told- og Skattestyrelsen sin rapport om mindre anpartsvirk-somhed. Det var tanken, at rapporten skulle være et værktøj for ligningsmyndighedernes gennemgang og behandling af selvangivelsesmaterialet fra de investorer, der deltog i 10-mandsprojekterne, og rapporten blev derfor udsendt til ligningsmyndighederne umiddelbart efter dens færdiggørelse.

På baggrund af den kritik af rapportens konklusioner, som fremkom efter at rapporten blev almindeligt kendt, blev Kammeradvokaten af Told- og Skattestyrelsen bedt om at vurdere holdbarheden af rapportens konklusioner i forhold til gældende skatteret. Dette skete i en udtalelse af august 1993. Udtalelsen indeholder alene en retlig vurdering af mulighederne for skattemæssigt at tilsidesætte de 10-mandsprojekter, som er nævnt i styrelsens rapport efter gældende skatteret, og dermed om ministeriet havde udsigt til at gennemføre retssager med et for ministeriet gunstigt udfald. Skatteydernes advokat var fuldt bekendt med alle de administrative afgørelser, som omtales i udtalelsen, og udtalelsen indeholdt ikke beskrivelse af faktiske omstændigheder, der havde relation til de verserende retssager anlagt af advokatens klienter.

På baggrund af Kammeradvokatens udtalelse sendte Told- og Skattestyrelsen en præciserende udtalelse ud til ligningsmyndighederne i oktober 1993.

Edition

I den 10-mandssag, som Højesteret nu har afgjort, anmodede skatteyderens advokat Højesteret om at pålægge Skatteministeriet at udlevere udtalelsen af august 1993 efter retsplejelovens regler om edition.

Efter retsplejelovens § 298 kan retten - som udgangspunkt - efter begæring af en part pålægge modparten at fremlægge dokumenter, der er undergivet hans rådighed, og som parten vil påberåbe sig under sagen.

Bestemmelsen om editionspligt er indeholdt i retsplejelovens kapitel 28 om "parternes og tredjemands forpligtelse til at fremlægge synbare bevismidler". Der skal altså være tale om et bevismiddel, for at der kan gives tilladelse til edition. Et bevisdokument defineres som et dokument, som indeholder oplysninger af faktisk karakter vedrørende den konkrete sag, som skønnes at være af betydning for sagens afgørelse.

Det antages videre i den civilprocesretlige litteratur, at et editionspålæg ikke kan med-deles, såfremt dokumenterne kan indhentes på anden lettere, sikrere eller mere hensynsfuld måde, f.eks. gennem aktindsigt. På den anden side er det udgangspunktet, at såfremt dokumenter er undtaget fra aktindsigt efter offentlighedsloven, vil de også være undtaget fra edition.

Højesteret afgjorde editionsspørgsmålet ved en beslutning af 5. maj 1999, hvorefter Højesteret ikke fandt at kunne imødekomme editionsbegæringen. Afgørelsen er ikke begrundet, men baggrunden var givet, at Højesteret fulgte ministeriets synspunkt om, at der ikke var tale om noget relevant bevisdokument i sagen, da en forpligtende administrativ praksis alene kan dokumenteres ved fremlæggelse af en række faktisk trufne afgørelser med et entydigt og konsistent indhold og vedrørende sammenlignelige forhold, hvoraf man kan udlede en bestemt regel. En udtalelse fra Kammeradvokaten er ingen retskilde. Det er ingen afgørelse i sig selv, og den kan hverken etablere eller ændre en administrativ praksis. Hertil kommer, at Kammeradvokatens udtalelser er undtaget fra aktindsigt efter offentlighedsloven, jf. nedenfor, hvorfor ministeriet

også af denne grund ikke kunne pålægges at udlevere dokumentet.

Aktindsigt

Efter offentlighedslovens § 10, nr. 4, undtages fra aktindsigt myndighedernes brevveksling med sagkyndige til brug i retssager eller ved overvejelse af, om retssag bør føres. Denne bestemmelse omfatter direkte Kammeradvokatens udtalelser. Når et sådant dokument undtages fra aktindsigt efter offentlighedsloven, skyldes det ifølge forarbejderne, at det offentlige på samme måde som en modpart må have ret til - som grundlag for sine overvejelser - at søge fornøden sagkyndig vejledning, uden at andre skal have adgang til at gøre sig bekendt hermed.

Ordlyden af offentlighedslovens § 10, nr. 4, fortolkes bredt. Også brevveksling med sagkyndige om juridiske tvivlsspørgsmål, der ikke har direkte sammenhæng med et aktuelt eller eventuelt sagsanlæg, men hvor dette må forstås som en nærliggende mulighed i forbindelse med den pågældende sag, vil kunne undtages fra aktindsigt efter denne bestemmelse. Beskyttelsen mod aktindsigt i sådanne dokumenter fortabes ikke over tid. Selv om en konkret sag, hvori Kammeradvokaten har afgivet en udtalelse, er afsluttet, vil der således ikke være aktindsigt i denne udtalelse.

Folketingets Ombudsmand har i øvrigt ikke fundet grundlag for at kritisere Told- og Skattestyrelsen for at give afslag på aktindsigt i Kammeradvokatens udtalelse vedrørende styrelsens Anpartsrapport med henvisning til offentlighedslovens § 10, nr. 4. Der kan i den forbindelse henvises til skatteministerens svar af 9. marts 1995 til Folketingets Skatteudvalg på spørgsmål 68 (Alm.del - bilag 166).

Når Skatteministeriet har nægtet at udlevere det pågældende dokument med hjemmel i denne bestemmelse i offentlighedsloven, skyldes det først og fremmest hensynet til, at ministeriet - på samme måde som den private part - må have adgang til i fortrolighed at drøfte spørgsmål i relation til verserende/ kommende retssager med sin advokat. Lovgiver har netop ønsket at en sådan dialog skulle være mulig mellem den sagkyndige og myndigheden, uden at offentligheden fik kendskab til overvejelserne jf. forarbejderne til bestemmelsen.

Ministeriet har heller ikke ud fra et meroffentlighedshensyn, jf. offentlighedslovens § 4, stk. 1, 2. pkt., ønsket at give aktindsigt. Dette skyldes risikoen for, at en udlevering skaber præcedens. Dette ville i givet fald igen betyde, at hverken Kammeradvokaten eller ministeriet kunne vide sig sikre på, at de drøftelser, man førte, nu også forblev fortrolige, hvilket igen ville hæmme de frie overvejelser. Hertil kommer, at der næppe kan peges på noget sagligt forhold, som kan begrunde, at ministeriet netop i den foreliggende sag skulle vælge at give aktindsigt, mens ministeriet i andre sager skulle afslå lignende anmodninger om aktindsigt.

Rent bortset fra det principielle, at Kammeradvokatens udtalelser aldrig udleveres, uanset om konklusionerne i udtalelserne er til gunst eller ugunst for ministeriet, bemærkes som nævnt, at der i relation til praksissspørgsmålet i 10-mandssagerne ikke var tale om noget relevant bevisdokument, der kunne belyse, hvad praksis gik ud på. Kun selve afgørelserne var relevante retskilder, jf. pkt. 7 nedenfor.

4. Kammeradvokatens udtalelse af april 1993

I et internt notat fra Skatteministeriets retssikkerhedskontor af 19. april 1993, som skatteydere advokat fra en kollega med en klient i en skatte-

straffesag kom i besiddelse af og fremlagde for Højesteret, er det bl.a. anført, at ministeriet har modtaget en udtalelse fra Kammeradvokaten om, at det næppe er muligt at få ændret en landsskatteretskendelse, der godkender et containerudlejningsprojekt, uanset at der ikke var udsigt til overskud før skat. I notatet anføres det endvidere, at man på udlejningsområdet - specielt vedrørende anparter- har haft den faste praksis, at man skattemæssigt anerkender adgangen til at afskrive, uanset at det er evident, at udlejningsaktiviteten før skat giver underskud og derfor i princippet ikke kan kaldes erhvervsmæssig.

I kendelserne fra Landsskatteretten af 22. og 27. januar 1993 angående et containerleasingprojekt (bl.a. TfS 1993,134) anerkendte Landsskatteretten fradragsret under henvisning til, at virksomheden måtte antages at have et professionelt tilsnit. Landsskatteretten "nærede betænkelighed" ved at nægte fradragsret med den begrundelse, at virksomhedens drift over en længere årrække udviste underskud for den enkelte investor, før de skattemæssige fordele blev indregnet, og det forhold, at leasingaftalerne måtte anses for konstrueret alene med skattefradrag for øje. I kendelserne foretages der derimod ingen konkret realitetsbedømmelse af ejendomsretten til driftsmidlerne, som var det afgørende spørgsmål i 10-mandssagerne.

Edition

Skatteyderens advokat anmodede i en anden 10-mandssag Vestre Landsret om at pålægge Skatteministeriet at udlevere denne udtalelse fra Kammeradvokaten efter reglerne i retsplejeloven om edition samt en udtalelse fra Told- og Skattestyrelsen til departementet om indbringelse af landsskatteretskendelserne fra januar 1993.

10-mandsprojektsagerne

Vestre Landsret fandt i sin afgørelse af 7. april 2000 (TfS 2000,429), at der var forskel i begrundelserne i Landsskatterettens kendelser vedrørende henholdsvis containerudlejningsprojektet og det foreliggende 10-mandsprojekt. Sidstnævnte projekt var tilsidesat med henvisning til, at selskabets økonomiske risiko måtte anses for i alt væsentlig elimineret såvel under den løbende drift som ved arrangementets ophør, ligesom finansieringsmåden reelt udelukkede personlig hæftelse. Efter denne forskel i begrundelserne fandt landsretten ikke, at Kammeradvokatens udtalelse havde en sådan betydning som bevisdokument ved siden af de administrative afgørelser, som skatteyderen havde kendskab til, at der burde pålægges ministeriet at fremlægge Kammeradvokatens udtalelse. Landsrettens kendelse er på dette punkt helt i overensstemmelse med Højesterets føromtalt beslutning af 5. maj 1999 vedrørende Kammeradvokatens udtalelse af august 1993.

Advokaten anmodede ikke Procesbevillingsnævnet om tilladelse til at kære denne del af afgørelsen, hvilket formentlig skal ses i lyset af Højesterets afvisning af editionspålægget vedrørende Kammeradvokatens udtalelse fra august 1993.

Aktindsigt

Samme hensyn, som er nævnt under pkt. 3, har begrundet ministeriets afvisning af udlevering af Kammeradvokatens udtalelse af april 1993 efter offentlighedslovens § 10, nr. 4.

5. Told- og Skattestyrelsens udtalelse fra 1993

Til brug for Departementets behandling af Kammeradvokatens udtalelse, som nævnt under pkt. 4, indhentede departementet en udtalelse fra Told- og Skattestyrelsen, som kom medio april 1993. Også denne udta-

lelse er omtalt i Departementets notat af 19. april 1993.

Omtalen af styrelsens udtalelse i notatet lyder således:

“Styrelsen har i den forbindelse udtalt, at de helst ikke ser en praksisændring, men en lovændring, på grund af frygten for at blive underkendt ved domstolene.” Dette citat vedrørte imidlertid alene spørgsmålet om betydningen af kravet om overskud før skat, dvs. betingelsen om, at der skal foreligge en erhvervsmæssig virksomhed, ikke kravet om reel ejendomsret til aktiverne. Dette krav var aldrig frafaldet i praksis, og realiteten i ejendomsretten i 10-mandsprojekterne ville blive undersøgt af styrelsen, hvilket også blev fremhævet afslutningsvis i styrelsens udtalelse til departementet.

Edition

I sagen for Vestre Landsret nedlagde skatteyderen som nævnt endvidere påstand om, at det også skulle pålægges ministeriet at udlevere ovennævnte udtalelse fra Told- og Skattestyrelsen.

Ministeriet gjorde under behandlingen af dette udleveringsspørgsmål gældende, at der ikke var aktindsigt i denne udtalelse, og at aktindsigt ville kunne afskæres efter opsamlingsbestemmelsen i offentlighedslovens § 13, stk. 1, nr. 6, i forening med andre undtagelsesbestemmelser i offentlighedsloven, hvor de samme beskyttelseshensyn gør sig gældende. Ifølge bestemmelsen i § 13, stk. 1, nr. 6, kan retten til aktindsigt begrænses i det omfang, det er nødvendigt til beskyttelse af væsentlige hensyn til private og offentlige interesser, hvor hemmeligholdelse efter forholdets særlige karakter er påkrævet.

10-mandsprojektsagerne

Ministeriet mente, at aktindsigten kunne afskæres efter denne bestemmelse i forening med offentlighedslovens § 7 om interne arbejdsdokumenter. Det var således - efter ministeriets opfattelse - de samme hensyn, som talte imod aktindsigt i styrelsens interne overvejelser i egne arbejdsdokumenter, som gør, at skatteyder heller ikke burde kunne gøre sig bekendt med styrelsens interne retlige overvejelser og hørings svar.

Vestre Landsret nægtede med samme begrundelse som nævnt under pkt. 4 at pålægge ministeriet at udlevere udtalelsen efter reglerne om edition i retsplejeloven. Retten bemærkede dog, at advokatens begæring om aktindsigt efter offentlighedslovens regler ikke havde været fremsat over for vedkommende forvaltningsmyndighed, og begæringen kunne ikke under denne sag begrunde fremlæggelsen af dokumenter i videre omfang, end det fulgte af retsplejelovens bestemmelser om edition.

På den baggrund fremsatte skatteyderens advokat en anmodning om aktindsigt over for Told- og Skattestyrelsen.

Aktindsigt

Efter at have modtaget advokatens aktindsigtsanmodning fandt ministeriet efter en fornyet retlig vurdering ikke, at der var fuldt tilstrækkeligt grundlag for at anse Told- og Skattestyrelsens udtalelse til Departementet for undtaget efter undtagelsesbestemmelsen i § 13, stk. 1, nr. 6, i forening med offentlighedslovens § 7. Følgelig udleverede ministeriet den omtalte udtalelse, og udtalelsen blev fremlagt i alle de 10-mandsprojektsager, hvor samme advokat repræsenterede skatteyderne.

Det bemærkes, at en brevveksling mellem Told- og Skattestyrelsen og Departementet hyppigt vil være omfattet af tavshedspligtsforskrifterne i skattestyrelseslovens § 37, således at der ikke generelt er adgang til

aktindsigt i sådanne dokumenter i konkrete sager, jf. offentlighedslovens § 14.

Som det fremgår af Højesterets dom i TfS 2000,1011, citeres hele den pågældende udtalelse fra Told- og Skattestyrelsen. Højesteret fastslår herefter, at det, der yderligere er fremkommet under sagen i forhold til sagen fra april, herunder om skattemyndighedernes praksis, heller ikke giver grundlag for at antage, at skattemyndighederne har godkendt fradrag i et leasingprojekt som det foreliggende 10-mandsprojekt efter en realitetsbedømmelse. Den pågældende udtalelse har således ikke haft nogen betydning for Højesterets vurdering af, om der forelå en praksis, som gjorde det uberettiget at nægte fradragsret. Dette skyldes, at udtalelsen som nævnt udelukkende vedrørte spørgsmålet om erhvervsmæssig virksomhed og ikke kravet om reel ejendomsret.

Ministeriet havde i øvrigt allerede for Højesteret i sagen afgjort i april (TfS 2000,374 H) erkendt, at leasingprojektet ikke kunne tilsidesættes alene med den begrundelse, at det gav underskud, som følge af myndighedernes manglende håndhævelse af rentabilitetskravet, men at underskuddet fortsat måtte indgå i en samlet bedømmelse af arrangementet.

6. Det tidligere Retssikkerhedsudvalgs notater om leasing.

Skatteydernes advokat har i kraft af sit medlemskab af det tidligere Retssikkerhedsudvalg kendskab til, at Retssikkerhedsudvalget i 1993-94 behandlede nogle notater om leasing og leasingpraksis. Notaterne blev udarbejdet af Retssikkerhedskontoret under Departementet som sekretariat for udvalget på foranledning af en anden skatteadvokat, som var medlem af udvalget, og som repræsenterede skatteydere med leasingsager.

Det tidligere Retssikkerhedsudvalg, som efter en sammenlægning med Skattelovrådet i 1998 nu hedder Skatteretsrådet, har bl.a. til opgave over for skatteministeren at pege på områder inden for skatte- og afgiftslovgivningen, hvor der muligvis hersker retsusikkerhed. Udvalget kan også komme med forslag til ministeren om, hvorledes en retsafklaring på et givet område kan opnås.

Formanden for det tidligere udvalg indskærpede ved udvalgets behandling af notaterne medlemmerne deres tavshedspligt.

Spørgsmålet om udlevering af Retssikkerhedsudvalgets notater har ikke været forelagt domstolene, men er blevet rejst af Folketingets Skatteudvalg over for skatteministeren. Endvidere tilkendegav advokaten over for Skatteministeriets departement, at han ønskede dokumenterne fremlagt i 10-mandsagerne.

Grunden til, at ministeriet ikke har ønsket at udlevere disse notater er, at der efter offentlighedslovens § 10, nr. 3, ikke er aktindsigt i dokumenter, der udveksles i forbindelse med, at en myndighed udfører sekretariatsopgaver for en anden myndighed. Retssikkerhedsudvalget må

i den forbindelse anses som en selvstændig myndighed.

Efter ministeriets opfattelse er det vigtigt, at drøftelser i et udvalg, der skal rådgive ministeren, kan sikres fortrolighed. Af principielle grunde har ministeriet heller ikke ønsket at udlevere materialet ud fra en meroffentlighedsbetragtning, jf. offentlighedslovens § 4, stk. 1, 2. pkt.

Hertil kommer, at der heller ikke her var tale om relevante bevisdokumenter i relation til praksisspørgsmålet. Som nævnt er alene de faktisk truffne afgørelser relevante, jf. pkt. 7 nedenfor, og advokaten var selv bekendt med samtlige foreliggende afgørelser fra 1980, som overhovedet kunne skønnes at have nogen relevans for belysningen af praksis. Alle disse afgørelser var fremlagt for Højesteret.

7. Hvilken betydning har dokumenterne for fastlæggelsen af leasingpraksis før 1993?

Der er enighed i den forvaltningsretlige teori om, at der ved en administrativ praksis forstås en flerhed af enkeltafgørelser truffet af de centrale afgørelsesmyndigheder inden for det pågældende område. Enkeltafgørelserne skal - for at kunne betegnes som en praksis - kunne danne et mønster, hvoraf man kan udlede den regel, som enkeltafgørelserne må anses for udslag af.

At der skulle eksistere en særlig praksis på leasingområdet, som gjorde det uberettiget at tilsidesætte 10-mandssagerne, kunne således kun dokumenteres gennem fremlæggelse og analyse af de centrale myndigheds enkeltafgørelser, hvoraf det fremgår, at myndighederne positivt har foretaget en konkret realitetsbedømmelse af projekterne og ejendomsrettens realitet. Højesteret præciserede beviskravet vedrørende

10-mandsprojektsagerne

praksis yderligere således, at skatteyderen skulle påvise afgørelser, hvorefter skattemyndighederne har godkendt fradragsret på trods af en realitetsbedømmele netop som den i højesteretsdommen foretagne. Sådanne afgørelser eksisterer ikke.

Det var altså selve afgørelserne i leasingsagerne, som var det eneste mulige relevante bevismiddel. I 10-mandssagerne fremlagde ministeriet og modparten et betydeligt antal afgørelser om leasing truffet af Ligningsrådet, Told- og Skattestyrelsen og Skatteministeriets departement gennem de sidste 20 år, jf. ovenfor. For Højesteret forelå som nævnt 124 afgørelser. Afgørelserne dokumenterede ingen praksis af det indhold, som skatteyder hævdede.

Som fremgået, kan intet af det materiale, som ministeriet - navnlig af principielle grunde - ikke har udleveret, i sig selv anses for at indeholde nogen afgørelse, eller på anden måde udgøre en retskilde, som Højesteret ville tillægge betydning ved sin vurdering af, hvad praksis på leasingområdet var.

Uanset hvilken opfattelse af retstilstanden på leasingområdet indtil 1993, som de efterfølgende interne notater måtte give udtryk for, var dette uden interesse for spørgsmålet om indholdet af administrativ praksis, fordi selve afgørelserne var det eneste relevante dokumentationsmateriale og de eneste retskilder ud over skattemyndighedernes egne cirkulærer om leasing.

8. Konklusion

Som det fremgår af gennemgangen ovenfor, har Skatteministeriets begrundelse for at nægte at udlevere de omtalte dokumenter i 10-mandsprojektsagerne været følgende:

For så vidt angår Kammeradvokatens udtalelser har begrundelsen navnlig været, at dokumenterne er fortrolige, jf. offentlighedslovens § 10, nr. 4, og at udtalelserne i øvrigt hverken er bevisdokumenter eller retskilder til belysning af indholdet af tidligere administrativ praksis vedrørende leasingprojekter.

Told- og Skattestyrelsens udtalelse fra april 1993 til Skatteministeriets departement om indbringelse af tre konkrete landsskatteretskendelser blev udleveret i 10-mandssagerne og fremlagt for Højesteret, og fik ingen betydning for Højesterets bedømmelse af praksisspørgsmålet.

Notaterne fra det tidligere Retssikkerhedsudvalg fra 1993 har ministeriet fortsat ikke ønsket at udlevere, da der efter offentlighedslovens § 10, nr. 3, ikke er aktindsigt i dokumenterne. Efter ministeriets opfattelse må det være rimeligt, at drøftelser i et udvalg, der skal rådgive ministeren, kan sikres fortrolighed. I øvrigt er notaterne ikke relevante retskilder som dokumentation for, hvad praksis på leasingområdet gik ud på.

Tre reformer af personskatterne 1987-2002

1. Indledning

Med de tre skattereformer i 1987, 1994 og 1999 har Danmark fulgt trenden i de fleste europæiske lande med strukturelle ændringer i såvel personskattesystemet som erhvervsskatten. Også beskatningen af pensionssektorens afkast har undergået store ændringer i perioden og er tilpasset et samfund med lav rente og inflation.

Målet i denne artikel er at beskrive hovedtræk og baggrund for omlægningen af personskatten og fremlægge et talmateriale om reformernes virkning på marginalskatter og skatteprovenu mv. Reformernes enkelte elementer er optrykt i bilag.

Reformernes fordelingsvirkninger er belyst i kapitel 8 i "Resultater af skattepolitikken 1986 - 2002", Finansredegørelse 98/99.

Det danske skattesystem var forud for skattereformen i 1987 i international sammenhæng karakteriseret ved stor vægt på indkomsts-katten med høje marginalprocenter - også for lav- og mellemindkomster på grund af aftrapningen af sociale ydelser - og lav vægt på arbejdsmarkedsbidrag og sociale bidrag på bruttoindkomst. Skattegrundlaget var

relativt smalt, fordi renteudgifter og andre fradrag kunne trækkes fra på toppen af indkomsten.

Der var stærke incitamentter til skattespekulation og skattebetingede arrangementer på grund af høj skatteværdi af rentefradraget og lavt beskattede eller skattefrie indkomstformer. Positiv kapitalindkomst placeredes, hvor beskatningen var lavest, og negativ kapitalindkomst (renteudgifter) hvor skatteværdien var højest (op til 73 pct.). Vilkaere for privat opsparing var daerlige.

Den første skattereform havde virkning fra og med 1987 med flerårige overgangsregler. Reform nr. 2 - 1994-skatteomlægningen - gennemførtes med virkning fra og med 1994 med indfasning til og med 1998. Reform nr. 3 - 1999-skattejusteringen (Pinsepakken) - fik virkning fra 1999 med indfasning over 4 år og med særlige overgangsregler (indtil 2006) for personer med store renteudgifter og store ligningsmæssige fradrag i forhold til indkomsten.

Med de tre reformer er der samlet sket betydelige strukturelle forbedringer i skattesystemet. Der er skabt indre sammenhæng. Al aflønning beskattes, uanset hvad aflønningen kaldes - løn, avance, goodwill eller frynsegoder. Skattehuller er lukket, og skattesystemet er blevet robust overfor skattebetingede arrangementer og skattespekulation. Beskatningen af positiv og skatteværdien af negativ kapitalindkomst er sænket. Fradrag er ophævet, og skattegrundlaget er blevet bredere. Opsparingsincitamentterne er styrket såvel ved sænkning af rentefradragets skatteværdi som ved den lavere skat på positiv kapitalindkomst.

Provenumæssigt har reformerne samlet set i det store og hele været provenuneutrale, men der er sket store bruttoomlægninger, hvor 1994-skatteomlægningen var den mest omfangsrige. Isoleret set har der alt i alt været et provenuoverskud på ca. 2 mia. 1998-kr. svarende til ca. 0,2 pct. af BNP, når fremrykkede skattebetalinger indregnes med rentevirkningen.

De lavere skatteprocenter er finansieret ved et bredere skattegrundlag, øgede grønne afgifter, erhvervsskat samt skærpet beskatning af hidtil lavt eller ubeskattede indkomster.

Samlet er personskatten siden 1986 reduceret med ca. 63 mia. 1998-kr. inkl. omlægningen af lejeværdiskatten til ejendomsværdiskat. Arbejdsmarkedsbidrag på et bruttogrundlag er øget med ca. 60 mia. 1998-kr. brutto (ca. 30 mia. kr. netto efter skattefradrag). Adfærdsregulerende grønne afgifter på miljøbelastende forbrug og produktion har aflastet personskatten med ca. 20 mia. 1998-kr. og samtidig været til gavn for miljøet.

Erhvervsskatten og pensionsafkastbeskatningen er øget med ca. 15 mia. kr., når forhøjelsen af selskabsskatten fra 40 pct. til 50 pct. i 1985 medregnes.

Omlægningerne har fordelingsmæssigt været til størst fordel for de lavere indkomster og personer med små fradrag uanset indkomstniveau. Børnefamilierne er særligt tilgodeset ved den indkomstuafhængige og skattefrie børnefamilieydelse, der i 1987 var på 5.000 kr. pr. barn under 18 år, og siden er reguleret til 8.600 kr. for de større børn og ca. 12.000 kr. for de mindste.

Skatten er generelt skærpet for personer, der har betalt en lav skat i forhold til indkomsten - f.eks. i kraft af store rentefradrag eller fradrag i forbindelse med skattearrangementer. Det samme gælder for personer, som har haft skattefri eller lavt beskattede indtægter fra avancer på aktier og fast ejendom, eller hvor skattehuller er lukket. Også personer med udstrakt brug af frynsegoder - f.eks. fri bil - betaler i dag en højere skat end før reformerne.

Marginalskattesatserne er sænket på alle indkomstrin. For de laveste indkomster er marginalskatten for lønindkomst, inkl. arbejdsmarkedsbidrag, sænket med ca. 4 procentpoint sammenlignet med 1986. For mellemindkomsterne er reduktionen ca. 13 - 18 procentpoint og for de højeste indkomster ca. 10 procentpoint.

Denne udvikling skal ses på baggrund af, at de kommunale skattesatser siden 1986 i gennemsnit er steget 5,1 procentpoint.

Mellemskattegrænsen, der i 2002 sætter ind ved en indkomst på ca. 210.000 kr., er ekstraordinært forhøjet med 4 x 8.000 kr. i årene 1999-2002, hvorved ca. 400.000 personer er sluppet for at betale mellemskat. Den højere mellemskattegrænse har bidraget til at øge gevinsten ved at gå fra dagpengemaksimum (ca. 155.000 kr.) til beskæftigelse. Endelig kan det konstateres, at der siden 1986 er sket opdrift af skatteyderne til det højeste skalatrin (topskat) væsentligst som følge af, at rentefradrag fra og med 1987 ikke gives på toppen af indkomsten.

I 1986 betalte hver 12. skatteyder eller ca. 365.000 personer højeste marginalskat på ca. 73 pct. I 2002 forventes hver fjerde eller ca. 885.000 at betale topskat med en marginalskatteprocent på ca. 63 pct.

Det svarer til, at knap 40 pct. af de fuldtidsbeskæftigede erhvervsaktive betaler topskat i 2002.

2. Hovedtræk af omlægningen af personskatten 1987-2002

Med baggrund i en aftale fra juni 1985 mellem regeringspartierne (Det Konservative Folkeparti, Venstre, Centrum-Demokraterne og Kristeligt Folkeparti), Socialdemokratiet og Det Radikale Venstre gennemførtes i marts 1986 et lovkompleks, der tilsammen udgjorde 1987-skattereformen. Målsætningen var bl.a. at styrke den private opsparing og gøre skattesystemet robust overfor skattespekulation.

Med "kartoffelkuren" gennemførtes i oktober 1986 med virkning fra og med 1987 yderligere tiltag for at fremme den private opsparing og gøre gældsætning mindre tillokkende. Bl.a. blev renter af private personers forbrugslån pålagt en afgift på 20 pct. Loven kunne dog ikke administreres tilfredsstillende og ophævedes med virkning fra og med afgiftsåret 1988.

Som led i den økonomiske politik (Ny kurs mod bedre tider) gennemførte regeringen (Socialdemokratiet, Det Radikale Venstre, Centrum-Demokraterne og Kristeligt Folkeparti) i juni 1993 med virkning fra 1994 en skatteomlægning med indfasning i årene 1994-1998. Denne skatteomlægning, der var et hovedelement i kickstarten af den danske økonomi, var den mest omfattende af de tre skattereformer.

I juni 1998 gennemførtes i henhold til aftale mellem regeringen (Socialdemokratiet og Det Radikale Venstre), Socialistisk Folkeparti og Enhedslisten en skattejustering som led i regeringens langsigtede

ændringer i den økonomiske politik til sikring af bedre balance (Pinsepakken). Justeringen indfases over årene 1999-2002.

De kommunale skattestigninger siden 1993 havde især belastet personer med lav indkomst, mens den højeste skatteprocent i kraft af skatteloftet kun effektivt var steget 1,0 procentpoint, mens den gennemsnitlige kommuneskatteprocent var steget 2,2 procentpoint fra 1993 til 1998. Derfor sænkedes skatten for de lavtlønnede, og skatteloftet hævedes.

Forud for 1987-reformen var i 1983 indført en formueafgift af pensionskapitaler, der fra 1984 afløstes af en realrenteafgift af afkastet af pensionsformuer. Disse tiltag var væsentlige led i at skabe sammenhæng i beskattningen af de forskellige former for kapitalindkomst. Afkast af pensionsformuer var før 1983 skattefri indkomst.

Endvidere var selskabsskatten med virkning fra 1985 forhøjet fra 40 pct. til 50 pct.

Mellem reformerne er bl.a. formueskatten blevet afviklet, arve- og gaveafgiften moderniseret og nedsat, dødsboskatten omlagt til boafgift samt gennemført væsentlige ændringer på afskrivningsområdet, jf. bilag 8. Herudover har især den højere kommuneskat haft provenuvirkning.

1987-skattereformen

I begyndelsen af 1980'erne diskuteredes i forskellige sagkyndige fora mulighederne for separat beskattning af personlig indkomst og kapitalindkomst med lavere skatteprocenter for kapitalindkomst (og

ligningsmæssige fradrag) end for personlig indkomst - det såkaldte SPK-skattesystem¹.

1987-reformen baseredes på SPK-princippet med udgangspunkt i 50 pct. proportionalbeskatning af skattepligtig indkomst plus tillægs-skat(ter) på personlig indkomst og positiv nettokapitalindkomst. Statsskattelovens nettoindkomstprincip opretholdtes principielt. Alle skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter indgik i den skattepligtige indkomst, men ved skatteberegningen kunne ligningsmæssige fradrag og negativ nettokapitalindkomst kun fradrages i den skattepligtige indkomst og ikke i den (progressivt beskattede) personlige indkomst.

Den højeste marginalsattesats for personlig indkomst (løn mv.) blev nedsat fra 73 pct. til 68 pct., (det skrå skatteloft - eller skatten af den sidst tjente krone). Grænsen for 3. skalatrin, der i 1986 var en skattepligtig indkomst på 186.100 kr., fastsættes til en personlig indkomst på 200.000 kr. i 1987.

Skatteværdien af negativ nettokapitalindkomst og ligningsmæssige fradrag (f.eks. kontingent til A-kasse og fagforening og underholdsbidrag) nedsattes fra 73 pct. til ca. 50 pct. i en gennemsnitskommune (22 pct. statsskat og ca. 28 pct. skat til primær-

1) SPK-skattesystemet (Separat beskatning af personlig indkomst og kapitalindkomst) er diskuteret i betænkning om den skattemæssige behandling af renter og andet kapitalafkast. "*Betænkning fra Renteskatteudvalget*", april 1982. I denne betænkning blev SPK-skattesystemet præsenteret som generel proportional kapitalafkastbeskatning. I "*Debatoplæg om en skattereform*", Danmarks Sparekasseforening, juni 1984, behandlede et udvalg også emnet og fremlagde den separate person- og kapitalbeskatning til videre overvejelser som en umiddelbart gennemførlig reform.

og amtskommune inkl. kirkeskat)². Personfradragene forhøjedes, og omregnedes som hidtil til fradrag i skatten. Skatteværdien var ca. 50 pct.

Positiv nettokapitalindkomst indgik sammen med personlig indkomst i grundlaget for en 6 pct.-skat udover et bundfradrag på 130.000 kr. (ægtepar 260.000 kr.) og beskattedes med ca. 50-56 pct. imod tidligere op til 73 pct.

SPK-systemet nødvendiggjorde en særlig ordning for selvstændigt erhvervsdrivendes renteindtægter og -udgifter vedrørende erhvervsmæssige aktiver. Der konstrueredes til brug herfor en virksomhedsskatteordning, hvor virksomhedens renteindtægter og -udgifter ved skatteberegningen indgik i indkomstopgørelsen som hidtil med fuld skattemæssig værdi, og virksomhedens overskud deltes mellem kapitalindkomst og personlig indkomst. Ordningen indeholdt også en konjunkturudligningsordning med mulighed for at opspare overskud i virksomheden til en foreløbig beskatning på 50 pct. svarende til selskabsskattesatsen.

Der indførtes beskatning af kursgevinster på obligationer mv., der ikke opfyldte et bestemt mindsterentekrav.

Hidtil ubeskattede finansielle institutioner (fonde, foreninger, realkreditinstitutter mv.) beskattedes fra og med 1987 principielt efter samme regler som aktieselskaber med en skattesats på 50 pct. Af hensyn til fondenes og foreningernes særlige struktur, formål og

2) Kommuneskatten steg i 1987 til i gennemsnit 29,0 pct., således at skatteværdierne i 1987 blev på 51 pct. i en gennemsnitskommune.

virkemåde blev der dog gennemført en række særregler, således at fondene mv. fortsat kunne opfylde deres formål og forpligtigelser.

Endvidere gennemførtes en fradragssanering. Bl.a. begrænsedes fradraget for repræsentationsudgifter, forsikringsfradraget og visse lønmodtagerudgifter.

Der indførtes et nyt fradrag på 3 pct. af den personlige indkomst, dog højst 3.200 kr., som kunne fratrækkes i den skattepligtige indkomst.

Udgiften til pensionsordninger kunne stadig fradrages på toppen af indkomsten, dvs. med op til ca. 68 pct.'s skatteværdi.

Dobbeltbeskatning af aktieudbytter blev afskaffet. Denne del af aftalen blev udmøntet med virkning fra og med 1991. Kontrolindsatsen blev skærpet.

Børnefamilier tildelte en skattefri, indkomstuafhængig børnefamilieydelse på 5.000 kr. (reguleret) pr. barn under 18 år i stedet for det indkomstafhængige almindelige børnetilskud.

Reglerne om formueskat var ikke omfattet af reformen, og formueskatte loftet blev videreført stort set uændret med en skattefløtsprocent på 78. Formueskatte loftet - eller det såkaldte vandrette skattefløts loft - begrænsede den samlede indkomst- og formueskat, når den skattepligtige indkomst var lille i forhold til formuen.

Ved reformen indsnævredes afstanden mellem marginalsattesatserne, hvilket reducerede tilskyndelsen til at foretage skattebetingede dispositioner udelukkende begrundet i forskellige marginalsattesatser.

Samlet set gennemførtes med 1987-reformen således proportionalbeskatning med 50 pct. af skattepligtig indkomst hos personer, selskaber, fonde og foreninger, og negativ nettokapitalindkomst fik en skatteværdi ligeledes på 50 pct. Af personlig indkomst og positiv nettokapitalindkomst over visse grænser betaltes ekstra 6 pct./12 pct. tillægsskat.

De høje marginalsattesatsers negative indflydelse på opsparingen blev reduceret på grund af den nedsatte beskatning af renteindtægter, og reformen mindskede tilskyndelse til gældsstiftelse for personer med høj marginalskat, fordi renteudgifternes skatteværdi reduceredes til ca. 50 pct.

Reformen indfasedes med 5-årige overgangsregler for stor negativ nettokapitalindkomst og store ligningsmæssige fradrag, således at fradragene gradvis blev omlagt fra fradrag i personlig indkomst, dvs. på toppen af indkomsten, til fradrag i skattepligtig indkomst med en skatteværdi på ca. 50 pct. ens for alle.

For stor positiv nettokapitalindkomst (over 60.000 kr.) gik overgangsreglerne længere, men ophævedes i forbindelse med 1994-skatteomlægningen.

Reformen var fuldt finansieret, når forhøjelsen af selskabsskatten i 1985 medregnedes.

Elementerne i reformen og skattesatser mv. er vist i bilag 1, 4 og 5.

1994-skatteomlægningen

Et sagkyndigt udvalg havde i 1992 fremlagt en rapport med forslag til en skattereform³. Rapporten anbefalede videreførelse af grundstrukturen i 1987-reformen dog med ændringer for at styrke incitamentsstrukturen og reducere skattetækningsmulighederne.

Hovedpunkterne var:

- Skattegrundlaget opgøres så vidt muligt ens for alle.
- Sænkning af marginalsatserne fuldt finansieret.
- Ensartet beskatning af forskellige former for indkomst bl.a. for at modvirke skattearbitrage.
- Positiv nettokapitalindkomst beskattes progressivt på linie med personlig indkomst.
- Personlegoder mv. underkastes fuld beskatning.
- Øget anvendelse af grønne afgifter på bl.a. energi, trafik og vand.
- Langsigtet og holdbar afklaring af boligejernes skattemæssige stilling.
- Størst mulig fordelingsmæssig balance.
- Forenkling af skattereglerne.

Udvalget diskuterede også mulighederne for at erstatte dele af den personlige indkomstbeskatning med lønafhængige arbejdsmarkedsbidrag, men så det ikke som sin opgave at tage stilling til indførelsen heraf.

3) “Rapport fra Udvalget om Personbeskatning”, oktober 1992.

En stor del af udvalgets ideer var indeholdt i omlægningen, der blev gennemført i 1993 med virkning fra og med indkomståret 1994. Marginalskatterne for lønindkomst sænkede fra 1994 frem til 1998 på alle indkomstrin.

Der indførtes en bundskat på 14,5 pct. faldende til 8 pct. i 1998 på basis af skattepligtig indkomst til afløsning af den hidtidige 22 pct.-skat på samme grundlag.

Den hidtidige 6 pct.-skat for indkomst over ca. 170.000 kr. udfasedes, og positiv nettokapitalindkomst udgik af grundlaget. Positiv nettokapitalindkomst indgik fortsat i grundlaget for topskatten, dog kun med den del der oversteg 20.000 kr. (ægtepar 40.000 kr.).

Kapitalindkomst - også negativ - indgik i grundlaget for den ny mellemskat på 6 pct. Herved bevarede værdien af rentefradraget, selv om bundskatten blev reduceret.

Det skrå skatteloft sænkede gradvist til 58 pct., og formueskatteloftet i takt hermed indtil det i 1997 blev ophævet, da formueskatten afskaffedes.

Der indførtes lønafhængige arbejdsmarkedsbidrag på bruttoindkomst på 5 pct. stigende til 8 pct. fra og med 1997.

Lejeværdisatserne for ejerboliger nedsattes, og der indførtes adgang til kontantlån og mulighed for konvertering af gamle kontantlån uden at miste fradrag for kurstab.

Der gennemførtes en sammenhængende udbytte- og aktieavancebeskatning, skærpet ejendomsavancebeskatning og beskatning af goodwill. Beskatningen af en række frynsegoder, herunder fri bil, effektiviseredes og skærpedes, og der blev grebet ind overfor en række skattebetingede arrangementer.

Samtidig med skatteomlægningen blev sociale pensioner og kontanthjælp bruttoficeret, dvs. hidtil skattefri eller delvist skattefri ydelser blev forhøjet og gjort skattepligtige. Herved blev de sociale pensioner umiddelbart sammenlignelig med andre indkomster og fik del i skattereduktionerne i indfasningsperioden. Der betales ikke arbejdsmarkedsbidrag af overførselsindkomster, men ydelserne tilpassedes svarende til ændringen i arbejdsmarkedsbidragene.

Bruttoficeringen af overførselsindkomsterne medførte såvel et teknisk betinget højere udgiftstryk som et teknisk betinget højere skattetryk.

Miljøhensynet udmøntedes ved en større anvendelse af afgifter. Fuldt gennemført beløb de grønne afgifter sig til i alt ca. 12 mia. kr. på tre hovedområder - trafik, energi og vand. Provenuet medgik til finansiering af reduktion af indkomstskatten.

Omlægningen var underfinansieret i 1994 med 4 - 5 mia. kr. som led i "kick-starten" af økonomien.

Elementerne i omlægningen og skattesatser mv. er vist i bilag 2 og 6.

1999-skattejusteringen

Som led i sikringen af en bedre balance i det økonomiske opsving siden 1993 gennemførtes i juni 1998 en række langsigtede justeringer af den

økonomiske politik (Pinsepakken). Et afgørende bidrag hertil var justering af personskattesystemet.

1999-skattejusteringen fulgte strukturelt sporene fra 1994-omlægningen med skattelettelser til de laveste indkomster, højere mellemskattegrænse, sænkning af skattesatserne på lønindkomst, højere skatteloft, forhøjelse af en række grønne afgifter og reduktion af rentefradragets skatteværdi til kommuneskatteniveau.

Forhøjelsen af skatteloftet fra 58 pct. til 59 pct. øger den effektive topskattesats fra 12,3 pct. i 1998 til 15 pct. i 2002 i en gennemsnitskommune (32,5 pct. kommuneskat excl. kirkeskat som i 2001).

Den højere mellemskattegrænse siden 1999 har medført, at ca. 400.000 personer er sluppet for at betale mellemskat (ca. 100.000 personer om året i 1999-2002) og bidraget til at øge gevinsten ved at gå fra dagpengemaximum (ca. 155.000 kr.) til beskæftigelse.

Mellemskatten omfatter indkomster over ca. 210.000 kr. (før AM- og SP-bidrag) i 2002.

Justeringen gennemføres gradvist i løbet af 1999 - 2002, dog med særlige overgangsordninger indtil 2006 for store renteudgifter og store ligningsmæssige fradrag.

- Den statslige bundskat sænkes gradvis fra 8 pct. til 5½ pct. i 2002.
- Det skrå skatteloft hæves fra 58 til 59 pct. med virkning fra og med 1999.

- Grænsen for mellemskatten forhøjes over 4 år ekstraordinært med 8.000 kr. årligt.
- Den midlertidige pensionsopsparing til ATP på 1 pct. bliver fra 1999 permanent med ens pensionstilskrivning uafhængig af indbetaling. Bidraget skifter herved karakter til at være en skat, der indgår i skattetrykket. Overførselsmodtagere betaler bidrag på 1 pct.
- Negativ nettokapitalindkomst udgår af grundlaget for mellemskatten fra og med 1999. Hermed reduceres skatteværdien af rentefradraget fra typisk godt 46 pct. til ca. 40 pct. i 1999.
- Negativ nettokapitalindkomst udgår af grundlaget for den statslige bundskat med halv virkning i 2000 og fuld virkning i 2001. Herved reduceres skatteværdien af rentefradraget til ca. 36 pct. i 2000 og til ca. 33 pct. fra og med 2001 i en kommune med gennemsnitlig kommunale skatter.
- Ligningsmæssige fradrag udgår af grundlaget for den statslige bundskat fra og med 2002. Ændringen reducerer skatteværdien af fradragene til ca. 33 pct. i en gennemsnitskommune.
- Overgangsregler for personer med renteudgifter over 20 pct. af personlig indkomst og for personer med store ligningsmæssige fradrag (over 40.000 kr.) frem til 2006.
- Bundfradraget for positiv nettokapitalindkomst i topskattegrundlaget ophæves fra og med 1999.
- Indbetalinger til kapitalpensionsopsparing kan ikke fratrækkes i topskattegrundlaget fra og med 1999. Det reducerer fradragsværdien for topskatteydere fra ca. 59 pct. til ca. 45 pct.

Tre reformer af personskatterne 1987-2002

- Beskatning af lejeværdi og standardfradrag af ejerboliger erstattes fra 2000 af en kommunal ejendomsværdiskat på 10 promille/30 promille med nedslag for boligejere, der har erhvervet bolig senest 1. juli 1998 og indkomstafhængige nedslag for pensionister.
- Den skattepligtige værdi af firmabil forhøjes.
- Grønne afgifter på fyringsolie, naturgas, kul, el og benzin forhøjes.
- Beskatningen af afkast af pensionsordninger moderniseres og tilpasses et samfund med lav rente og lav inflation. Realrenteafgiften omlægges til en fast kapitalafkastskat på 26 pct. på et bredere grundlag og med et lagerprincip. Aktieafkast i pensionssektoren beskattes med 5 pct.

Tabel 1. Skattesatser mv. 1998-2002

	Bundskat	Mellemskat	Topskat	Kommunal skat (inkl. kirke)	Skatteloft	Arbejds-mar-kedsbidrag	Særlig pensionsopsparing ¹⁾
	-- Pct.--						
1998	8,0	6	15	32,4	58	8	1
1999	7,5	6	15	32,6	59	8	1
2000	7,0	6	15	32,8	59	8	1
2001	6,25	6	15	33,2	59	8	1
2002	5,5	6	15	33,2 ²⁾	59	8	1

1) Midlertidig pensionsopsparing i 1998 og særlig pensionsopsparing fra 1999.

2) Forudsat som i 2001.

Med Pinsepakkens skattejustering skete der et yderligere skift fra skat på løn til grønne afgifter, hvorved tilskyndelsen til mere miljørigtig

adfærd øges samtidig med, at skattelettelsen giver familierne et større rådighedsbeløb.

Elementerne i justeringen og skattesatser mv. er vist i bilag 3 og 7.

3. Skattestrukturen i Danmark

Personskatten

De tre skattereformer har afgørende ændret strukturen i det danske skatte- og afgiftssystem, jf. tabel 2.

De tre sæt statsskatter - bundskat, mellemskat og topskat - udgør i 2002 ca. 9 pct. af det samlede skatte- og afgiftsprovener. I 1986 var andelen ca. 22 pct.

De progressive mellem- og topskatter udgør ca. 3¾ pct. af det samlede skatte- og afgiftsprovener i 2002. I 1986 tegnede de sig for ca. 3 pct.

Tabel 2. Skattestrukturen i Danmark i 1986 og 2002

	1986		2002	
	Mia.kr.	Pct.	Mia.kr.	Pct.
Personskat til staten	76,8	22,7	84,2	12,3
Heraf statsindkomstskatter	74,1	21,9	63,9	9,4
Andre (bl.a. afgift af kapitalpension, aktieindkomst- skat, virksomhedsskat) ...	2,7	0,8	20,3	3,0
Personskat til kommuner og amter ¹⁾	85,6	25,3	205,2	30,1
Arbejdsmarkedsbidrag	-	-	61,3	9,0
Grønne afgifter	31,9	9,4	58,3	8,6
Sociale bidrag ²⁾	10,2	3,0	29,4	4,3
Erhvervsskatter	21,0	6,2	39,5	5,8
Realrenteafgift/Pensionsafkastskat	7,5	2,2	13,5	2,0
Moms og øvrige afgifter mv.	89,1	26,4	158,1	23,2
Andre skatter ³⁾	16,1	4,8	32,0	4,7
Samlede skatter og afgifter	338,2	100,0	681,8	100,0
BNP	685,6		1.387,1	
Skattetryk	49,3 pct.		49,2 pct.	

1) Inkl. kirkeskat og i 2002 ejendomsværdiskat.
2) ATP, A-kasse mv. I 2002 er tallet inkl. efterlønsbidrag og særlig pensionsopsparing på 1 pct.
3) Formue- og ejendomsskatter, arv- og gaveafgift, gebyrer mv.

Personskatterne til kommuner og amter (inkl. ejendomsværdiskat fra 2000) har fået større vægt og bidrager nu med ca. 30 pct. af skatte- og afgiftsprovenuet imod ca. 25 pct. i 1986. Den større vægt afspejler, at den gennemsnitlige kommuneskatteprocent er steget fra 28,1 pct. i 1986 til 33,2 pct. - og som nævnt ejendomsværdiskatten.

Grønne afgifter tegner sig i 2002 for 8,6 pct. af provenuet imod 9,4 pct. i 1986. Lønafhængige arbejdsmarkedsbidrag blev indført fra og med 1994 og udgør 9 pct. af provenuet i 2002.

Sociale bidrag vejer også tungere i 2002 bl.a. som følge af indførelsen af kontingent til efterlønsordningen og den særlige pensionsopsparing på 1 pct. af lønnen.

Provenuet fra erhvervsskatter - som dog er konjunkturfølsomt - er stort set på samme niveau som i 1986 nemlig ca. 6 pct. Pensionsafkastbeskatningens andel er uændret ca. 2 pct. Både erhvervsbeskatningen og pensionsafkastbeskatningen er omlagt væsentligt.

Moms og øvrige afgifter udgør omkring en fjerdedel af det samlede provenu i perioden.

I international sammenhæng er det danske skattesystem karakteriseret ved meget stor vægt på de personlige indkomstskatter og forholdsvis lav vægt på sociale bidrag og lønafhængige arbejdsmarkedsbidrag betalt af lønmodtagere og lønsumsafgifter betalt af arbejdsgivere, jf. tabel 3.

Tabel 3. Skattetryk, personlige indkomstskatter og lønomkostninger i pct. af BNP 1998

	Samlet skattetryk	Personlige indkomstskatter	Lønmodtageres sociale bidrag og arbejdsmarkedsbidrag samt lønsumsafgifter fra arbejdsgivere	Personlig indkomstskat, sociale bidrag, arbejdsmarked sbidrag og lønsumsafgifter
	(1)	(2)	(3)	(4)=(2+3)
	Pct. af BNP			
Danmark . .	49,8	25,7	1,6	27,3
Sverige . . .	52,0	18,2	14,9	33,1
Norge	43,6	11,9	10,2	22,1
Finland . . .	46,2	14,9	11,6	26,5
Holland . . .	41,0	6,2	16,4	22,6
Tyskland . .	37,0	9,3	14,9	24,2
Frankrig . .	45,2	7,8	16,4	24,2
Storbritanni en	37,2	10,2	6,5	16,7
EU- gennemsnit	41,3	10,8	11,4	22,2

Kilde: OECD "Revenue Statistics 1965-1999".

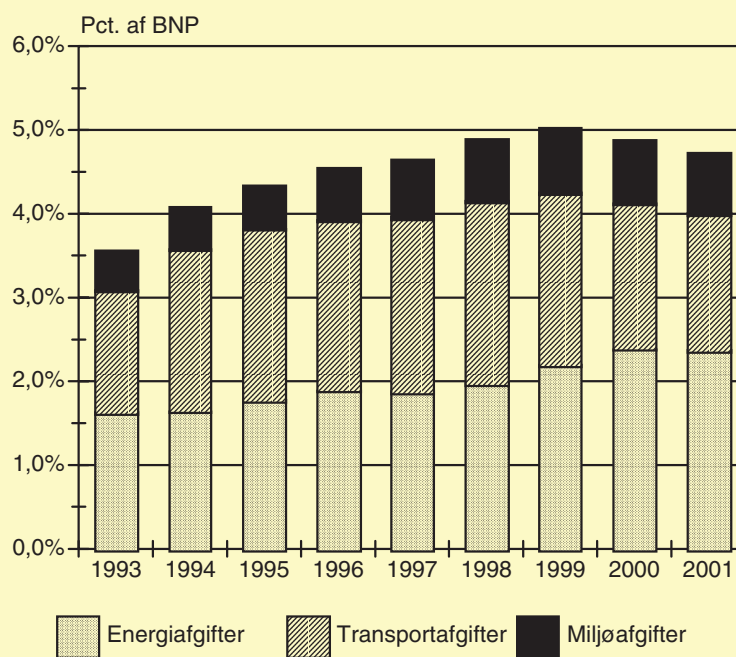
Internationale sammenligninger skal dog generelt omgås med stor forsigtighed, og håndfaste fortolkninger undgås. Bl.a. skal man være opmærksom på forskellen mellem landenes indretning af de sociale systemer, hvor arbejdsmarkedstilknytning i de kontinentaleuropæiske lande er den primære forudsætning for en række ydelser, hvorimod traditionen i Danmark er skattefinansierede offentlige ydelser og i mindre grad øremærkede bidrag.

Stor vægt på skattefinansiering forudsætter en effektiv ligning og effektiv opkrævning af de personlige indkomstskatter, hvilket er tilfældet i Danmark.

Grønne afgifter

Der er indført en bred vifte af grønne afgifter siden 1993. Danmark har samlet set det højeste grønne skattetryk målt ved de grønne afgifters andel af bruttonationalproduktet (BNP), jf. figur 1.

Figur 1. Udviklingen i det grønne skattetryk 1993-2001



Anm.: Tal for 2001 er skøn. Knækket i det samlede grønne skattetryk efter 1999 skyldes i vid udstrækning færre bilkøb.

Med 1994-skatteomlægningen var Danmark blandt de første lande til at gennemføre en "grøn skattereform" - et skift fra beskatning af personlig indkomst til beskatning af miljøbelastning. Formålet var dobbelt: At gøre miljøomkostningerne mere synlige for forbrugerne og øge tilskyndelsen til at arbejde.

Nye grønne afgifter blev indført - på vand, spildevand og bæreposer - og eksisterende blev forhøjet. Affaldsafgiften blev forhøjet i 1997, og afgifterne på energi - benzin, diesel, el og kul - blev gradvist forhøjet i perioden 1994-98.

I takt med de gradvise stigninger i de grønne afgifter blev skatten på personlig indkomst sat ned, så husholdningerne fik mere end fuld kompensation. I en og samme reform blev der taget hensyn til både miljøet, beskæftigelsen og indkomstfordelingen.

Med virkning fra 1996 blev der desuden indført grønne afgifter på miljøskadelige kemikalier i form af nikkel-cadmium batterier (NiCd-batterier) og visse klorerede opløsningsmidler. Begge afgifter har allerede vist sig at være effektive til at nedbringe forbruget.

Grønne afgifter har vist sig at være en effektiv måde at påvirke erhvervenes beslutninger på. Evalueringer viser, at Energipakken og flere andre afgifter har sikret en stor miljøvirkning, uden at erhvervenes internationale konkurrenceevne er sat over styr.

I forbindelse med Pinsepakken blev anvendelsen af grønne afgifter øget yderligere, mens skatterne på personlig indkomst og arbejde blev sat ned, især for dem med lavere indkomster. Afgifterne blev forhøjet på fyringsolie, naturgas, stenkul, affaldsvarme, elvarme, el og benzin.

Herudover er viften af grønne afgifter udbygget med en afgift på væksthæmmere, kvælstofafgiften på handelsgødning, afgift af PVC og ftalater og afgift af industrielle drivhusgasser.

Desuden er flere af de eksisterende afgifter løbende tilpasset og omlagt for at øge miljøvirkningen. Senest er afgifterne på emballager blevet til miljøbaserede afgifter på baggrund af miljøvurderinger (livscyklusanalyser) af emballagematerialerne.

4. Marginalskatter

Skalamarginalskatter og lønindkomst

Reduktionen af marginalskatterne ved 1987-reformen udmøntedes ved forlængelse af proportionalsskattestrækket og ved sænkning af skatteloftet fra 73 pct. til 68 pct. Fradraget på 3 pct. af den personlige indkomst (maks. 3.200 kr.) sænkede marginalskatten for indkomster op til ca. 130.000 kr. med ca. 1½ procentpoint.

For skatteydere, der i det gamle skattesystem havde en lav marginalskat som følge af store renteudgifter, kunne der blive tale om en stigning i marginalskatten af personlig indkomst.

1994-skatteomlægningen reducerede marginalskatten, inkl. arbejdsmarkedsbidrag, for alle indkomster over personfradraget.

1999-justeringen målrettede sænkningen af satserne mod de laveste indkomster med fastholdt niveau for arbejdsmarkedsbidraget. Det højere skatteloft (fra 58 pct. til 59 pct.) og den lavere bundskat

reducerede skatteloftsnedslaget og øgede den højeste marginalskat svagt i forhold til 1998.

Samlet er marginalsatten for de laveste indkomster sænket ca. 4 procentpoint i 2002 sammenlignet med 1986. I samme periode er kommuneskatten steget 5,1 procentpoint. Hvis der sammenlignes med 1993, er reduktionen ca. 6½ procentpoint. Kommuneskatten steg 2,1 procentpoint fra 1986 til 1993.

Tabel 4. Skalamarginalskatteprocenter for lønindkomst inkl. arbejdsmarkedsbidrag og særlig pensionsopsparing 1986-2002

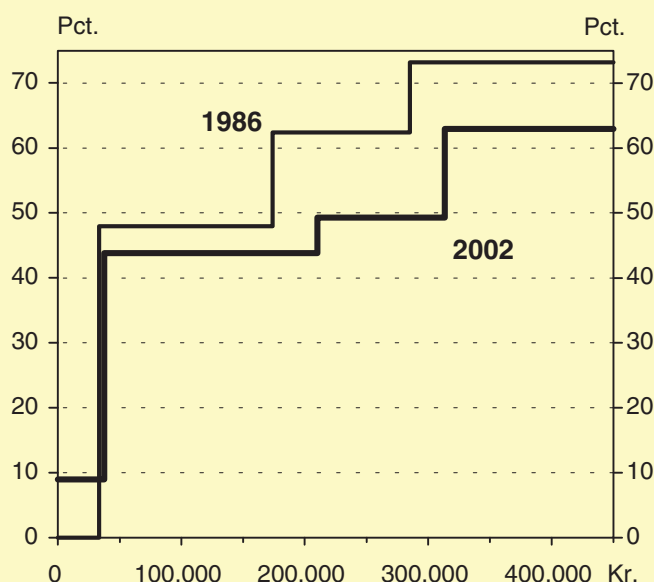
	1986	1987	1993	1994	1998	2002
	-- Kommuneskat --					
	28,1 pct.	29,0 pct.	30,2 pct.	30,2 pct.	32,4 pct.	33,2 pct.
	-- Pct.--					
Laveste	48,0	49,5	50,6	47,5	45,8	44,2
Mellemste	62,4	57,0	58,2	56,5	51,2	49,7
Højeste	73,2	68,7	68,7	67,4	62,4	63,3
Anm.:	Gennemsnitskommune.					
Note:	Fra 1994 inkl. arbejdsmarkedsbidrag og fra 1998 tillige særlig pensionsopsparing på 1 pct.					

For mellemindkomsterne er reduktionen siden 1986 ca. 13 procentpoint, dog ca. 18 procentpoint for indkomster omkring 150.000 kr. - 210.000 kr. (2002-niveau før arbejdsmarkedsbidrag) i kraft af forhøjelsen af mellemskattegrænsen.

For de højeste indkomster (over ca. 313.600 kr. før arbejdsmarkedsbidrag) er reduktionen knap 10 procentpoint siden 1986. Målt siden 1993 er reduktionen ca. 5½ procentpoint.

Den effektive marginalskat, inkl. arbejdsmarkedsbidrag og særlig pensionsopsparing, spænder fra ca. 44 pct. til ca. 63 pct. i 2002. Det er et spænd, der er 6 procentpoint mindre end i 1986-skalaen.

Figur 2. Marginalskatter af lønindkomst, inkl. arbejdsmarkedsbidrag 1986 og 2002



Anm.: 1986 er for lønmodtagere uden fradrag.
Skalagrænser er for alle år i 2000-indkomstniveau. Kommuneskatten er steget fra 28,1 pct. i 1986 til 33,2 pct. i 2001 og forudsat uændret i 2002. Lønindkomsten er før AM- og SP-bidrag.

Skalamarginalskatter for positiv nettokapitalindkomst

Marginalskatten for positiv nettokapitalindkomst vil i 2002 variere fra ca. 39 pct. til 60 pct. ved en gennemsnitlig kommuneskat på 33,2 pct. afhængig af den samlede indkomst. I 1986-skattesystemet var spændet på 48-73 pct. med en kommuneskat på 28,1 pct., jf. tabel 5.

Positiv nettokapitalindkomst indgår efter 1999-skattejusteringen i både bund-, mellem- og topskat (uden bundfradrag) og beskattes således progressivt. Til gengæld udgår lejeværdien af beskatningsgrundlagene fra 2000, hvor den ny ejendomsværdiskat træder i kraft.

Progressiv beskatning af positiv nettokapitalindkomst bryder reelt symmetrien i beskatningen af kapitalindkomst. Asymmetrien er tiltaget ved skattereformerne i 1994 og 1999, men skal ses i fordelingsmæssig sammenhæng og i sammenhæng med, at lav beskatning af positiv kapitalindkomst indebærer skattebetingede arbitragemuligheder.

Tabel 5. Skalamarginalskatteprocenter for positiv nettokapitalindkomst 1986-2002

	1986	1987	1993	1994	1998	2002
	-- Kommuneskat --					
	28,1 pct.	29,0 pct.	30,2 pct.	30,2 pct.	32,4 pct.	33,2 pct.
	-- Pct.--					
Laveste	48,0	51,0	52,2	44,7	40,4	38,7
Mellemste . .	62,4	57,0	58,2	49,2	46,4	44,7
Højeste	73,2	57/68,7 ¹⁾	68,7 ¹⁾	61,7	58,7	59,7

Anm.: Gennemsnitskommune.

1) For positiv nettokapitalindkomst omfattet af overgangsordningen. (Positiv nettokapitalindkomst udover 60.000 kr. i 1987 og udover 210.000 kr. i 1993).

Ved alle tre reformer/omlægninger er positiv nettokapitalindkomst beskattet progressivt enten i fuldt eller reduceret omfang.

Skalamarginalskatter for negativ nettokapitalindkomst

Skatteværdien af negativ nettokapitalindkomst (værdien af rentefradraget) blev ved 1987-reformen beregnet med laveste stats- og kommuneskat, ved 1994-omlægningen også med mellemskat med

ekstra 6 pct. (fra 1997), mens skatteværdien efter 1999-justeringen (fra og med 2001) alene svarer til kommuneskattesatsen.

Den skattemæssige fradragsværdi for negativ nettokapitalindkomst er således siden 1986 sænket fra ca. 48-73 pct. til ca. 33 pct. i 2002. Det samme gælder de ligningsmæssige fradrag, jf. tabel 6.

Tabel 6. Skalamarginalskatteprocenter for negativ nettokapitalindkomst og ligningsmæssige fradrag 1986-2002

	1986	1987	1993	1994	1998	2002
	-- Kommuneskat --					
	28,1 pct.	29,0 pct.	30,2 pct.	30,2 pct.	32,4 pct.	33,2 pct.
	-- Pct.--					
Laveste	48,0	51,0	52,2	44,7	40,4	33,2
Mellemste . . .	62,4	51,0	52,2	49,2	46,4	33,2
Højeste	73,2	51,0	52,2	49,2	46,4	33,2
Ligningsmæssige fradrag . . .	48-73,2	51,0	52,2	44,7	40,4	33,2

Anm.: Gennemsnitskommune.
Marginalskatterne er ekskl. virkningen af overgangsordninger.

De reducerede fradragsværdier indebærer, at det for alle indkomstniveauer er blevet mærkbart dyrere at stifte og have gæld. Den største reduktion er for de højeste indkomster, hvor fradragsværdien er reduceret fra ca. 73 pct. til ca. 33 pct.

Repræsentative marginalskatteprocenter for lønindkomst 1986-2002

Den faktiske udvikling i marginalskatteprocenter for lønindkomst for alle ca. 4,4 mill. skattepligtige siden 1986, hvor der tages hensyn til indkomstudviklingen for den enkelte skatteyder, er vist i tabel 7. Der er ikke tale om en tidsrækkeanalyse for de samme personer, men om beregninger for de personer der i hvert af årene indgår i de respektive socioøkonomiske grupper.

Overgangen til 1987-skattesystemet med særskilt beskatning af løn og kapitalindkomst medførte, at marginalskatteprocenten i skatteskalaen ikke slog fuldt igennem for grupper af skatteydere med store renteudgifter eller store ligningsmæssige fradrag i forhold til indkomsten.

For alle erhvervsaktive er den gennemsnitlige marginalskat for løn fra 1986 - 2002 reduceret fra 54½ pct. til knap 52 pct. Dette skal ses med baggrund i, at den gennemsnitlige kommuneskat samtidig er steget med 5,1 procentpoint.

Faldet i de gennemsnitlige marginalskatteprocenter er mindre end ændringerne i skalamarginalskatteprocenterne, jf. tabel 4. Det skyldes bl.a. udvidelsen af skattegrundlagene, og at mange skatteydere er rykket op på et højere trin på skatteskalaen især i kraft af, at rentefradrag siden 1987 ikke har kunnet fratrækkes på toppen af indkomsten, jf. afsnit 6.

Der er stor variation fra gruppe til gruppe.

For faglærte arbejdere er reduktionen eksempelvis fra gennemsnitlig ca. 58 pct. i 1986 til knap 51 pct. i 2002 og for ufaglærte fra ca. 54½ pct. til ca. 49½ pct.

Når marginals-katten for pensionister er steget, skyldes det bruttoliceringen af pensionerne fra og med 1994, men da pensionerne samtidig blev forhøjet, fremstod den disponible indkomst uændret.

For højt-lønnede (her repræsenteret ved overordnede funktionærer) er reduktionen fra gennemsnitlig ca. 65 pct. i 1986 til ca. 60 pct. i 2002.

Reduktionerne af marginals-katterne i skattesystemet har bidraget til en reduktion af samspilseffekterne mellem skat og indkomstafhængige offentlige ydelser.

Tabel 7. Gennemsnitlige marginalskatteprocenter inkl. arbejdsmarkedsbidrag for lønindkomst for socioøkonomiske grupper 1986-2002

Repræsentative beregninger for alle skattepligtige

Socioøkonomisk gruppe	Antal (2002)	1986	1987	1993	1994	1998	2002
		pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.
		-- Kommuneskat --					
		-- Pct.--					
Landbrugere	55	46,5	50,7	49,2	47,5	47,0	47,8
Øvrige selvstændige	175	50,4	49,8	51,3	51,2	50,1	50,4
Overord. funktionær.	70	64,9	65,8	63,0	62,6	59,2	60,2
Ledende funktionærer	315	58,6	59,3	59,7	58,0	57,1	58,3
Øvrige funktionærer	390	55,1	56,6	56,1	54,6	53,7	54,1
Faglærte arbejdere . .	1.150	57,8	57,2	56,8	55,9	51,3	50,8
Ufaglærte arbejdere	250	54,3	55,0	55,0	53,1	50,7	49,5
Øvrige lønmodtagere	265	50,7	52,8	52,7	51,0	48,7	47,2
Pensionister ¹⁾²⁾	920	40,7	39,3	42,4	48,1	46,1	44,8
Andre ude af erhverv	820	21,0	21,9	24,9	31,4	33,7	32,9
Erhvervsaktive	2.670	54,5	55,5	56,3	54,9	52,1	51,8
Ikke erhvervsaktive¹⁾ . . .	1.740	31,4	31,4	34,1	40,5	40,2	39,2
Alle skattepligtige . .	4.410	46,0	46,8	47,7	49,3	47,4	46,8

Anm.: Lovmodelberegninger på grundlag af stikprøver på ca. 0,3 pct. af befolkningen for 1986-1994 og ca. 1 pct. for beregningerne vedr. 1998-2002.

Marginalskatteprocenterne er ekskl. virkning af ophævelsen af indkomstbestemte børnetilskud i 1986. Fra og med 1994 er indregnet arbejdsmarkedsbidrag og fra 1998 endvidere særlig pensionsopsparing. I 2002 er skatteprocenterne opgjort inkl. ejendomsværdiskat. Ledige er rubriceret under "Øvrige lønmodtagere"

- 1) Niveauskiftet fra 1993 til 1994 er teknisk betinget og skyldes bruttoficeringen af de sociale pensioner.
- 2) For pensionister udtrykker marginalskatteprocenten skatten af en ekstra lønkrone ved siden af pensionen (ekskl. evt. reduktion i pension).

Boks 1. Tekniske forudsætninger for beregning af gennemsnitlige marginalskatteprocenter

Der er for årene 1986, 1987, 1993, 1994 og 1998 anvendt stikprøver for de pågældende år. Beregningerne for 2002 er baseret på 1998-oplysninger fremskrevet til 2001-indkomstniveau, og der er anvendt 2001-kommuneskatteprocenter.

Den gennemsnitlige marginalskat er fundet ved at forhøje lønindkomsten med 100 kr., og der er korrigeret for de tilfælde, hvor indkomststigningen ligger omkring et skalaknæk. For ægtepar er ægtefællernes indkomster forhøjet hver for sig. En skattestigning hos den ene ægtefælle, der skyldes mindre overførsel af uudnyttet bundfradrag, henføres til ægtefællen med indkomststigningen.

I 1994 er arbejdsmarkedsbidraget medregnet, og i 1998 og 2002 er også den midlertidige henholdsvis den særlige pensionsopsparing medregnet i marginalskatteprocenterne.

5. Provenuvirkning af skatteomlægningerne

I tabel 8 er vist provenuvirkningerne af de tre reformer. Skønnene er angivet i 1998-niveau, dvs. beregnet på 1998-indkomster og fradrag mv. og sammenlignet med provenuet ved uændret videreførelse af skattesystemerne året før de respektive omlægninger, dvs. 1986, 1993 og 1998.

Set under et har de tre reformer stort set været provenuneutrale. 1987-reformen og 1999-skattejusteringen var overfinansieret, mens 1994-omlægningen var underfinansieret. Samlet har reformerne indebåret et

Tre reformer af personskatterne 1987-2002

provenuoverskud på ca. 2 mia. 1998-kr. svarende til ca. 0,2 pct. af BNP, når fremrykkede skattebetalinger bl.a. som følge af ophævelsen af adgangen til varelagedskrivning og investeringshenlæggelse indregnes med rentevirkningen.

Personskatten er ved de tre reformer samlet reduceret med ca. 63 mia. kr. (1998-niveau) inkl. omlægningen af lejeværdiskatten til ejendomsværdiskat, når 1999-justeringen er fuldt gennemført i 2002. De lavere skatteprocenter er finansieret af et bredere skattegrundlag, øgede grønne afgifter og erhvervsskat samt beskatning af hidtil lavt eller ubeskattede indkomster.

1987-reformen var fuldt finansieret, når forhøjelsen af selskabsskatten fra 40 pct. til 50 pct. i 1985 medregnes. I 1990 sænkede satsen igen til 40 pct. og er i løbet af 90'erne yderligere sænket til 32 pct. og senest til 30 pct. med virkning fra og med 2001. Samtidig er skattegrundlaget udvidet ved afskaffelse af en række fradrag mv.

Stigende kommuneskatter i 1987 og 1988 og højere ejendomsværdier neutraliserede reformens personskattelettelser, inkl. børnefamilieydelsen.

Tabel 8. Provenuvirkning af de 3 skattereformer fuldt gennemført 1987-2002

	1987- reform (1998-kr.)	1994- omlægning (1998-kr.)	1999- justering (1998-kr.)	I alt de 3 reformer (1998-kr.)
Mia. 1998-kr.				
Personskat	-9,8	-47,4	-12,8	-70,0
Arbejdsmarkedsbidrag ¹⁾	-	26,5	3,5	30,0 ²⁾
Grønne afgifter, inkl. moms	-	14,7	5,4	20,1
Ejendomsværdiskat	-	-	7,0	7,0
Erhvervs-skat	11,5 ³⁾	1,9	0,8	14,2
Realrenteafgift/pensions- afkastbeskatning mv. . . .	-	-	1,4	1,4
I alt	1,7	-4,3	5,3	2,7

Anm.: ÷ = Provenutab

Ved fremregning af 1987-reformen og 1994-skatteomlægningen til 1998-niveau er det beregningsteknisk forudsat, at provenuvirkningen i 1998 udgør samme andel af BNP som i hhv. 1987 og 1994. Opgørelsen medtager engangsprovenuer med rentevirkningen.

- 1) Midlertidigt pensionsbidrag til ATP på 1 pct. indgår ikke i 1998, mens særlig pensionsopsparing indgår fra 1999. Brutto udgør arbejdsmarkedsbidraget ca. 60 mia. kr.
- 2) Ophævelsen af lejeværdiskatten indgår under personskat.
- 3) Inkl. forhøjelsen af selskabsskatten fra 40 pct. til 50 pct. i 1985.

1994-skatteomlægningen var som led i den økonomiske politik underfinansieret i 1994 med ca. 4,5 mia. kr. Den varige provenuvirkning er et årligt mindreprovenu på ca. 3,5 mia. kr., når provenueffekten af ophævelsen af adgangen til varelagernedskrivning, investeringsfondshenlæggelser og nedskrivning på husdyrbesætninger indregnes som en rentevirkning af fremrykkede skattebetalinger.

Fra 1994 til 1998 steg kommuneskatten med 2,2 procentpoint svarende til ca. 10 mia. kr., hvilket reducerede lettelsen fra den statslige personskat.

I finansieringen af 1994-skatteomlægningen indgik bl.a. et provenu fra gunstige strukturvirkninger af reformen. Disse virkninger manifesterer sig i et større udskrivningsgrundlag over tid, men kan ikke direkte opgøres. Provenuet fra øget lignings- og kontrolindsats kan på specifikke områder tælles op, jf. eksempelvis selskabstømmersagerne og visse kontrolaktioner, men et samlet billede foreligger ikke. Den præventive virkning vurderes dog at være ganske betydelig.

1999-skattejusteringen var samlet set overfinansieret som led i stabiliseringen af den økonomiske udvikling.

Udenfor reformerne har bl.a. realrenteafgiften, "kartoffelkuren", selskabsskattenedsættelsen fra 50 pct. til 30 pct., erhvervsskattepakken fra 2001, afvikling af formueskatten og den højere kommuneskat haft provenuvirkning. For kommuneskattens vedkommende har den også haft direkte fordelingsmæssig virkning derved, at de højere kommuneskatter reelt har udhulet virkningen af skatteloftet, der ikke er hævet i takt med kommuneskatternes stigning.

6. Skattepligtige fordelt på skatteskalaen 1986-2002

Siden 1986 er der sket en opdrift af skatteyderne til det højeste skalatrin (topskat). Det hænger især sammen med udvidelsen af skattegrundlaget, den separate person- og kapitalindkomstbeskatning og bruttoficeringen af de sociale pensioner.

Mest markant er, at i 1986 betalte hver 12. skatteyder eller ca. 365.000 personer højeste marginalskat, mens det i 2002 forventes at være hver femte eller ca. 885.000 personer, jf. tabel 9. Det svarer til, at knap 40 pct. af de fuldtidsbeskæftigede erhvervsaktive betaler topskat i 2002.

Topskatten sætter i 2002 ind ved en personlig indkomst plus positiv nettokapitalindkomst på ca. 285.400 kr. efter arbejdsmarkedsbidrag og særlig pensionsopsparing svarende til ca. 313.600 kr. før AM- og SP-bidrag.

3. skalatrin startede i 1986 ved en skattepligtig indkomst på 186.100 kr. svarende til ca. 294.000 kr. i 2002-niveau.

Antallet af personer under personfradragsgrensen er mere end halveret siden 1986. Det skyldes bl.a., at enlige pensionister uden indkomster ved siden af pensionen efter bruttoficeringen af de sociale pensioner fra og med 1994 betaler bund- og kommuneskat. Der har været tilgang til gruppen bl.a. af børn og unge med småjobs, der betaler arbejdsmarkedsbidrag.

Tabel 9. Skattepligtige personer fordelt på skatteskalaen 1986 og 2002

	1986		2002	
	(1.000)	Pct.	(1.000)	Pct.
Under personfradraget	770	18	335	8
1. skalatrin/bundskat	1.995	46	2.260	51
2. skalatrin/mellemskat	1.180	28	930	21
3. skalatrin/topskat	365	8	885	20
I alt	4.310	100	4.410	100

Anm.: Lovmodelberegninger på grundlag af stikprøve på ca. 0,3 pct. af befolkningen for 1986 og ca. 1 pct. vedr. beregningerne for 2002.

Tre reformer af personskatterne 1987-2002

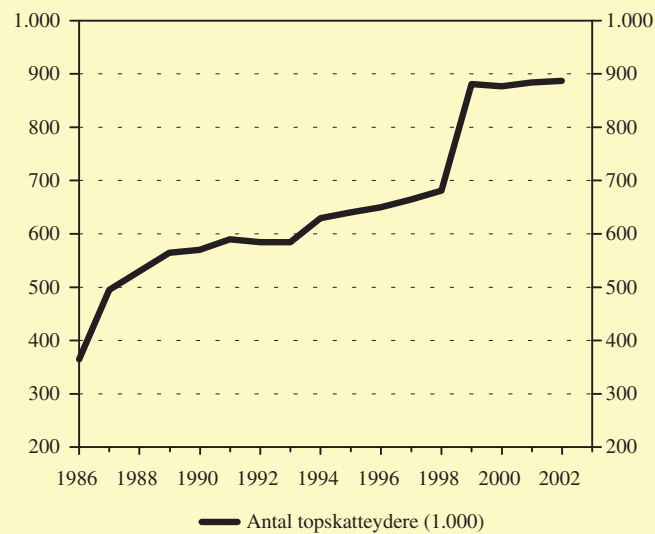
1987-skattereformen gav i sig selv opdrift på ca. 130.000 personer til højeste skalatrin i 1987 væsentligst som følge af, at rentefradrag fra og med 1987 ikke gives på toppen af indkomsten. I 1993 var der knap 600.000 skatteydere på højeste skalatrin.

Fra 1993 til 1998 rykkede yderligere ca. 100.000 personer op på højeste skalatrin dels som følge af, at positiv nettokapitalindkomst ud over ca. 20.000 kr. medregnedes til topskattegrundlaget, dels som følge af at reguleringen af beløbsgrænsen sker på basis af indkomst-udviklingen to år forud for indkomståret.

Fra og med 1999 ophævedes bundfradraget i positiv nettokapitalindkomst, og indskud på kapitalpensionsordninger kunne ikke længere fradrages i topskattegrundlaget. Det gav en stigning i antallet af top-skatteydere med ca. 200.000 personer.

I 2000 skønnes et fald på omkring 5.000 personer som følge af, at overskud af ejerbolig udgår af indkomstgrundlaget.

Figur 3. Antal personer på skatteskalaens højeste trin 1986-2001



Modstykket til det bredere skattegrundlag mv. er væsentligt lavere skattesatser. Siden 1986 er marginalskatten, inkl. arbejdsmarkedsbidrag, som nævnt sænket på alle indkomstrin, jf. tabel 4. Den højeste skatteprocent er sænket fra ca. 73 pct. til ca. 63 pct.

Bilag 1. 1987-skattereformen

1. Personskat mv.

- Skattepligtig indkomst opdeles i separate grundlag - personlig indkomst, kapitalindkomst og ligningsmæssige fradrag -, hvoraf der dannes nye beskatningsgrundlag. (SPK-skattesystem).
- Af skattepligtig indkomst (personlig indkomst $+/\div$ kapitalindkomst \div ligningsmæssige fradrag) beregnes 22 pct. indkomstskat til staten og kommunal indkomst (ca. 28 pct.).
- Af summen af personlig indkomst og positiv nettokapitalindkomst beregnes 6 pct. skat til staten udover et bundfradrag på 130.000 kr. (ægtepar 260.000 kr.).
- Af personlig indkomst udover 200.000 kr. beregnes 12 pct. skat til staten. 1986-grænsen for 3. skalatrin var en skattepligtig indkomst på 186.100 kr.
- Personlig indkomst indgår i alle tre skattegrundlag og beskattes progressivt med op til ca. 68 pct. Negativ nettokapitalindkomst og ligningsmæssige fradrag indgår kun i skattepligtig indkomst og får herved en skattemæssig fradragsværdi på ca. 50 pct., mens positiv nettokapitalindkomst beskattes med ca. 50-56 pct.
- Det skrå skatteloft sænkes fra 73 pct. til 68 pct.
- Formueskatte loftet er uændret på 78 pct.
Personfradragene forhøjes.
- Et nyt 3 pct.-fradrag i skattepligtig indkomst beregnet af personlig indkomst, dog højst 3.200 kr.
- Overgangsregler for stor positiv nettokapitalindkomst, stor negativ nettokapitalindkomst og store ligningsmæssige fradrag.

- En særlig virksomhedsskatteordning for selvstændigt erhvervsdrivende, der sikrer fuld skatteværdi af erhvervsmæssige renteudgifter. Til ordningen er knyttet en opsparingsordning, der giver mulighed for konjunkturudligning og konsolidering til lav beskatning svarende til skattesatsen for selskabsskat.
 - En skattefri, indkomstuafhængig børnefamilieydelse på 5.000 kr. årligt (reguleret) til alle børn under 18 år.
- 2. Fradragssanering**
- 2.000 kr.'s forsikringsfradraget bortfalder. (Benyttedes typisk til fradrag for indskud på børneopsparingskonto og selvpensioneringskonto eller fradrag for præmier til gruppelivs-, ulykkes- og sygeforsikringer).
 - Lønmodtagerfradraget på 5 pct. af lønnen, dog højest 3.200 kr., bortfalder. Der gives kun fradrag for dokumenterede lønmodtagerudgifter.
 - Fradrag for repræsentationsudgifter begrænses til 25 pct.
 - Begrænsning af øvrige lønmodtagerudgifter.
 - Begrænsning af fradrag for løbende ydelser.
 - Ændrede regler for pensionsopsparring.
- 3. Kursgevinstordning for obligationer, pantebreve mv. med en mindsterente som betingelse for skattefrihed. (Virkning fra og med 1986)**
- 4. Beskatning af fonde, foreninger, realkreditinstitutter mv. principielt efter samme regler som aktieselskaber**

- 5. Forhøjelse af selskabsskattesatsen til 50 pct. (Virkning fra og med 1985)**

- 6. Andet**
 - Afskaffelse af dobbeltbeskatning af aktieudbytte. (Først udmøntet fra og med 1991).
 - Regler for lejeværdiens årlige stigning og højere grænse (1,2 mill. kr.) for progressiv lejeværdisats.
 - Øget kontrolindsats mv.

- 7. Aftale af 10. december 1985 om børnetilskudsloven**
 - Almindeligt børnetilskud ophæves.
 - Ungdomsydelsesordningen ophæves og erstattes af forhøjet og ekstra børnetilskud til de 16- og 17-årige.
 - Indtægtsregulering af børnetilskud ophæves.
 - Samme normalbidrag for moderen og faderen.

Bilag 2. 1994-skatteomlægningen

1. Personskat mv.

- Arbejdsmarkedsbidrag på 5 pct. i 1994 stigende til 8 pct. fra og med 1997 af lønindkomst og bidrag fra arbejdsgivere på 0,6 pct. Samtidig bortfald af det hidtidige AUD-bidrag
- Bundskat af skattepligtig indkomst sænkes gradvis 14,5 til 8 pct. (1994-1998).
- Mellemskat på 4,5 pct. i 1994 stigende til 6 pct. fra og med 1997 af personlig indkomst plus kapitalindkomst udover et bundfradrag på 130.000 kr. (ægtepar 260.000 kr.). Overførselsret af uudnyttet bundfradrag.
- Bortfald af hidtidig 6 pct.-skat fra og med 1996. Positiv nettokapitalindkomst udgår af grundlaget fra 1994, og satsen reduceres til 5 pct. i 1994 og 3 pct. i 1995.
- Topskat på 12,5 pct. i 1994 stigende til 15 pct. fra og med 1996 af personlig indkomst (inkl. positiv nettokapitalindkomst over 20.000 kr./40.000 kr.)
- Skråt skatteloft sænkes gradvist fra 66 pct. i 1994 til 58 pct. i 1998.
- Formueskatteloft sænkes gradvist til 68 pct. (1998).¹
- Bortfald af 3 pct.-fradrag.
- Personfradragene til stat og kommune gøres ens. De særlige pensionistpersonfradrag afskaffes i forbindelse med bruttoficering af sociale pensioner.
- Reglerne om reduktion af personfradraget for kontanthjælpsmodtagere ophæves i forbindelse med bruttoficering af ydelserne.

1) Formueskatten ophævedes helt fra og med 1997.

2. Grønne afgifter

- Varebiler (2-3 t), stk. afgift stiger 18.000 kr. til 30.000 kr.
- Varebiler (3 - 4 tons), stk. afgift stiger 11.500 kr. til 19.000 kr.
- Der indføres registreringsafgift på 60 pct. for små busser.
- Valutaudlejningsbiler (brugtvognsafgift).
- Motorcykler. Nedre beløbsgrænse hæves med 4.500 kr. til 6.100 kr. og med 1.300 kr. til 11.200 kr. Endvidere nedsættes mellemsats fra 120 til 105 pct.
- Benzinafgift: Uændrede tyske satser: Forhøjes gradvist med 47 øre/l.
Benzinafgift: Ændrede tyske satser: Forhøjes yderligere med 46 øre/l².
- Dieselaftgift: Uændrede tyske satser: Forhøjes med 10 øre/l.
Dieselaftgift: Ændrede tyske satser: Forhøjes yderligere med 46 øre/l³.
- Autogas. Forhøjes gradvist med 39 øre/l⁴.
- Elafgift. Forhøjes gradvist med 16 øre/kWh til 39,5 øre/kWh. Anden el forhøjes gradvist med 19 øre/kWh til 46 øre/kWh.
- Kulafgift. Forhøjes gradvist med 350 kr./t til 1.040 kr./t stenkul.
- Vandafgift. Indføres i 1994. Stiger gradvis med 1 kr./m³ om året til 5 kr./m³ + moms.
- Spildevandsafgift. Indføres i 1997 med 20 kr./kg totalnitrogen. 110 kr./kg totalfosfor. 11 kr./kg organisk materiale (BI₅).

-
- 2) Benzinafgiften blev senere forhøjet med yderligere 19 øre/l.
 - 3) Stigning i dieselaftgiften blev i 1996 nedsat med 21 øre/l, dvs. den samlede afgiftsstigning blev 10 øre + 25 øre/l.
 - 4) Stigning i autogasafgiften blev i 1996 nedsat med 14 øre/l, så den samlede afgiftsforhøjelse blev 25 øre/l.

- Affaldsavgift. Forhøjes med 90 kr./t til 285 kr./t for affald til deponering. Forhøjes med 50 kr./t til 210 kr./t for affald til anden forbrænding end til el- og varmeproduktion.
- Detailsalgspakninger. Der indføres afgift på visse poser på 9 kr./kg papir og på 20 kr./kg plastik.

3. Finansieringselementer

- Aftrapning af udlandslempelsen.
- Aktieavancer og udbytteindkomst beskattes med 25 pct./40 pct.
- Ejendomsavancebeskatningen skærpes.
- Goodwillbeskatningen genindføres.
- Beskatningen af frynsegoder skærpes.
- For fri bil til rådighed erstattes gældende beskatning pr. km privat benyttelse med en fast sats beregnet af bilens nyværdi.
- Befordringsfradraget omlægges.
- Beskatning af genvundne afskrivninger på ombygningsudgifter i lejede lokaler.
- Investeringsfundsordningen afvikles.
- Nedskrivningsreglerne for husdyrbesætningerne strammes fra 1997.
- Fortsat aftrapning af varelagedskrivningsprocenten.
- Indgreb overfor skattearrangementer.
- Overgang til nettoprincip ved opgørelse af udenlandsk indkomst i form af renter, udbytter og royalties.
- Krav om kontantværdiomregning af anskaffelsessummer og afståelsessummer for driftsmidler og skibe.
- Fremrykning af beskatningstidspunktet for igangværende arbejder i visse liberale erhverv.
- Afvikling af rentenedslaget for pensionister.

- Indsats mod sort arbejde og forøget ligningseffektivitet.

4. Andre ændringer

- Aktieomsætningsafgiften halveres.
- Kapitaltilførselsafgiften ophæves.
- Adgang til at optage kontantlån og fradragsret for kurstab ved konvertering af gamle kontantlån til nye lån.
- Børnefamilieydelsen forhøjes gradvis med 1.000 kr. årlig.
- Lejeværdisatsen på 2½ pct. nedsættes til 2 pct.
- 7.000 kr.'s fradrag ved udlejning af sommerhuse.
- Bureaumoms ophæves.
- Højere fradrag for gaver til almennyttige foreninger m.fl.
- Frigivelse af forbrugsrenteafgiften.
- Bruttoficering af sociale pensioner og kontanthjælp samt højere SU.
- Forlængelse af betalingsfrist for moms.
- Ungeydelse.
- Kommunal medfinansiering af skråt skatteloft.

Bilag 3. 1999-skattejusteringen

1. Personskat mv.

- Bundskatten nedsættes gradvis fra 8 til 5,5 pct. fra 1999 til 2002.
- Det skrå skatteloft forhøjes fra 58 pct. til 59 pct. fra og med 1999.
- Negativ nettokapitalindkomst udgår af bundskattegrundlaget med halv virkning i 2000 og fuldt ud i 2001.
- Negativ nettokapitalindkomst udgår af mellemskattegrundlaget fra 1999.
- Ligningsmæssige fradrag udgår af bundskattegrundlaget fra 2002.
- Mellemskattegrænsen forhøjes med 8.000 kr. årligt frem til 2002. I alt 32.000 ud over årlig regulering.
- Kapitalpensionsindskud tillægges topskattegrundlag fra 1999.
- Bundfradrag for positiv nettokapitalindkomst i topskattegrundlag ophæves fra 1999.
- Lejeværdi og standardfradrag afskaffes fra 2000 og erstattes af ny ejendomsværdiskat, jf. nedenfor.
- Der etableres en samlet arbejdsmarkedsfond.
- Arbejdsmarkedsfondens dækningsområde udvides til også at dække udgifterne til førtidspension, bruttorevalidering mv.
- Aftrapningsintervallet for tilskud til økonomisk friplads i daginstitution fordobles.
- Gifte pensionisters pensionstillæg forhøjes med 720 kr.
- Skattepligtig værdi af firmabiler hæves fra 23 til 25 pct.
- Værdigrænser for fri firmabil forhøjes til 160.000 kr./450.000 kr. fra og med 1999.
- Befordringsfradragjustering for lavindkomster fra 2002.

- Forhøjelse af standardfradrag for dagplejemødre fra 2002.
- Overgangsordning for personer med renteudgifter over 20 pct. af personlig indkomst. Udfaset i 2006.
- Overgangsordning for personer med store ligningsmæssige fradrag. Udfaset i 2006.

2. Ejendomsværdiskat

- Kommunal ejendomsværdiskat indføres i stedet for lejeværdi fra 2000: 10 promille/30 promille for ejerboliger erhvervet efter 1. juli 1998.
- Nedslag for ejere, der har erhvervet boligen senest 1. juli 1998, på 2 promille. Bortfalder ved ejerskifte.
- Nedslag på 4 promille af ejendomsværdien for ejere, der har erhvervet boligen senest 1. juli 1998, og som efter de tidligere gældende regler havde et standardfradrag, maks. 1.200 kr. Bortfalder ved ejerskifte.
- Yderligere indkomstafhængigt nedslag i ejendomsværdiskatten for alderspensionister på 4 promille, maks. 6.000 kr. for helårsboliger og 2.000 kr. for sommerhuse.
- Indkomstgraduering af pensionistnedslag for indkomst ud over 130.000 kr. (ægtepar 200.000 kr.) reguleret.
- Begrænsningsregel i år til år stigning i ejendomsværdiskatten for folke- og førtidspensionister fyldt 60 år samt efterlønsmodtagere. Stigningen må fra år til år maks. udgøre 500 kr., dog altid 20 pct. minus 900 kr.
- For ejere, der ikke er pensionister eller efterlønsmodtagere, må stigningen i ejendomsværdiskatten fra år til år højst udgøre 2.400 kr., dog altid 20 pct. af foregående års ejendomsværdiskat.

3. ATP

- Den midlertidige pensionsopsparing i ATP på 1 pct. af arbejdsmarkedsbidragsgrundlaget gøres permanent.
- Forenkling med hensyn til bidragsyderkreds, ophævelse af bagatelgrænse mv.
- Grundlag for pensionstilskrivning ændres fra indbetalt pensionsbidrag til beskæftigelsesomfang.
- Overførselsmodtagere betaler bidrag på 1 pct.

4. Forhøjelser af grønne afgifter

<i>Alle satser er ekskl. moms</i>					
	1998	1999	2000	2001	2002
Olie (fyringsolie fra 149 øre/l til 183 øre/l)	21 øre		3 øre	5 øre	5 øre
Naturgas (fra 164 øre/m ³ til 202 øre/m ³)	24 øre		3 øre	5 øre	6 øre
Kul (stenkul fra 41,3 kr./GJ til 51,0 kr./GJ)		3,7 øre	2,0 kr.	2,0 kr.	2,0 kr.
Affaldsvarme (12,9 kr./GJ brutto)		4,9 øre	2,7 kr.	2,6 kr.	2,7 kr.
Elvarme (fra 39,5 øre/kWh til 45,5 øre/kWh)		1,5 øre	1,5 øre	1,5 øre	1,5 øre
Anden el (fra 46 øre/kWh til 52 øre/kWh)		1,5 øre	1,5 øre	1,5 øre	1,5 øre
Benzin (70 øre)		40 øre	10 øre	10 øre	10 øre
Registreringsafgift. Afvikling af kredittid	2 mdr.	1 mdr.			
Registreringsafgift (mindsteavance fra 5 til 7,5 pct.)	+1,7 %	+0,8 %			

- Reduceret afgift på svovlfattig dieselolie samt forhøjet udligningsafgift.
- Forbedring af kollektiv trafik inden for en ramme på 200 mill. kr.

5. Pensionsafkast

- Afskaffelse af realrenteafgiften og indførelse af fast kapitalafkastbeskatning på 26 pct. fra år 2000 på pensionssektorens formueafkast.
- Skat af pensionssektorens aktieafkast på 5 pct.
- Overgang til lagerværdiopgørelse.
- Afvikling af realisationssaldo.
- Afskaffelse af ejendomskvoter.
- Aktieloft hæves til 50 pct.

6. Erhvervsskat

- Bygningssafskrivningssatsen ændres til enhedssats på 5 pct.
- Straksfradragreglen strammes.
- Forskudsafskrivninger på bygninger ophæves.
- Småaktivreglerne strammes.
- Regler om tynd kapitalisering.
- Regler om armslængdeprincippet.
- Ejertidsnedslaget i ejendomsavancebeskatningen afvikles over en 10-årig periode. Der indføres et bundfradrag ved opgørelsen af ejendomsavancen ved afståelse af blandet benyttede ejendomme, som sælger har ejet i mindst 5 år.
- Maksimumsgrænse for fradrag af ejerboligandelen ved afståelse af en ejendom udgår.
- Succession ved arv til juridiske personer afskaffes. Succession ved arv i aktiver, der ikke er erhvervsvirksomhed eller under 1 pct. af aktiekapitalen i erhvervsvirksomhed, afskaffes.
- Moms kredit. Omlægning med overgang til månedlig afregning for virksomhed med omsætning over 10 mill. kr., kvartalsvis for virksomheder med omsætning mellem 1 og 10 mill. kr. og halvårlig for virksomheder med omsætning under 1 mill. kr.

Tre reformer af personskatterne 1987-2002

- Præcisering af selskabers skattepligt ved afståelse af § 2a-aktier.
- Lempeligere regler for efterbeskatning af indskud på etableringskonto.

7. Andet

- Kommunal medfinansiering af skråt skatteloft videreføres med udgangspunkt i 1998.

Bilag 4. Skattesystemet i 1986

<i>Skattesystemet i 1986</i>		
Indkomstskatter	Skattesatser, pct.	Beskatningsgrundlag
	1986	
Skat til kommune, amt og kirke (Pct. i gennemsnitskommune)	28,1	Skattepligtig indkomst Bundfradrag: personfradrag
Statsskat, progressiv skatteskala		Skattepligtig indkomst
Skattesats på trin 1 ..	14,4	Bundfradrag: personfradrag
Skattesats på trin 2 ..	28,8	2. trin fra 113.400 kr.
Skattesats på trin 3 ..	39,6	3. trin fra 186.100 kr.
Folkepensionsbidrag .	3,5	Skattepligtig indkomst
Dagpengefondsbidrag	2,0	Bundfradrag: personfradrag
Skråt skatteloft	73,0	Nedslag ved reduktion af statsskattesatsen på 3. trin
Formueskatteloftet (vandret skatteloft)	78,0	Regelsættet begrænser den samlede indkomst- og formueskat, når den skattepligtige indkomst er lille i forhold til formuen

Bilag 5. Skattesystemet efter 1987-skattereformen (1987-1993)

Skattesystemet efter 1987-skattereformen. (1987-1993)									
Indkomstskatter	Skattesatser, pct.							Beskatningsgrundlag	
	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993		
Skat til kommune, amt og kirke (Pct. i gennemsnitskommune)	29,0	29,6	29,6	29,5	29,8	30,1	30,2	Skattepligtig indkomst. Bundfradrag: personfradrag	
Statsskatter									
22 pct.-skat								22,0	Skattepligtig indkomst. Bundfradrag: personfradrag
6 pct.-skat								6,0	Personlig indkomst + positiv nettokapitalindkomst Bundfradrag: 168.000 kr. (1993)
12 pct.-skat								12,0	Personlig indkomst ¹⁾ Bundfradrag: 240.000 kr. (1993)
3 pct.-fradrag								3,0	Generelt fradrag i skattepligtig indkomst dog maks. 3.900 kr. (1993)
Skråt skatteloft								68,0	Hovedregel: Nedslog ved reduktion af 12 pct.-skatten

Tre reformer af personskatterne 1987-2002

Indkomstskatter	Skattesatser, pct.							Beskatningsgrundlag
	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	
Formueskatteløft t (Det vandrette skatteløft)	78,0							Regelsættet begrænser den samlede indkomst- og formueskat, når den skattepligtige indkomst er lille i forhold til formuen
Aktieindkomstska t	-	-	-	-	30/45	30/45	30/45	1991-1992 af aktieudbytte. Fra og med 1993 af aktieudbytte + aktieavancer over 3 års ejertid. Aktieindkomstska- ten udgør pct.- satsen ganget med grundlaget u/o 31.700 kr. (1993)
1)	Plus positiv nettokapitalindkomst over 210.000 kr. (1993) som følge af overgangsordningen for positiv nettokapitalindkomst.							

Bilag 6. Skattesystemet efter 1994-skatteomlægningen (1994-1998)

<i>Skattesystemet efter 1994-skatteomlægningen (1994-1998)</i>						
Indkomstskatter	Skattesatser, pct.					Beskatningsgrundlag
	1994	1995	1996	1997	1998	
Skat til kommune, amt og kirke (Pct. i gennemsnitskommune)	30,2	30,6	31,1	31,9	32,4	Skattepligtig indkomst. Bundfradrag: Personfradrag
Statsskatter						
Bundskat	14,5	13,0	12,0	10,0	8,0	Skattepligtig indkomst. Bundfradrag: Personfradrag
Mellemskat	4,5	5,0	5,0	6,0	6,0	Personlig indkomst +/- nettokapitalindkomst Bundfradrag: 139.000 kr. (1998)
Alm. indkomstskat (tidligere 6 pct.-skat) . .	5,0	3,0	-	-	-	Personlig indkomst Bundfradrag: 174.300 kr. (1995)
Topskat	12,5	13,5	15,0	15,0	15,0	Personlig indkomst + pos. net.kap.indk. over 21.400 kr. (1998) Bundfradrag: 251.200 kr. (1998)
Skråt skatteloft	65,0	63,5	62,0 ¹⁾	60,0	58,0	Nedslag ved reduktion af topkattesatsen

Tre reformer af personskatterne 1987-2002

Indkomstskatter	Skattesatser, pct.					Beskatningsgrundlag
	1994	1995	1996	1997	1998	
Formueskatteloftet (Det vandrette skatteloft)²⁾	75,0	73,5	71,0	-	-	Regelsættet begrænser den samlede indkomst- og formueskat, når den skattepligtige indkomst er lille i forhold til formuen
Aktieindkomstskat	30/40	30/40	25/40	25/40	25/40	Aktieudbytte + aktieavancer over 3 års ejertid. Aktieindkomstskatten udgør pct.satsen ganget med grundlaget u/o 35.000 kr. (1998)
Arbejdsmarkedsbidrag	5,0	6,0	7,0	8,0	8,0	Al personlig indkomst ³⁾ ekskl. overførselsindkomst. Intet bundfradrag
Midlertidigt pensionsbidrag til ATP-opsparing	-	-	-	-	1,0	

1) Et-årig justering af skatteloftet, således at det i 1996 kun sænkedes til 62 pct. og ikke til 61 pct., som vedtaget med skatteomlægningen.

2) Ophævet med virkning fra og med 1997, hvor formueskatten afskaffedes.

3) Arbejdsmarkedsbidrag pålægges personlig indkomst før fradrag af pensionsindbetalinger. Der betales således arbejdsmarkedsbidrag af indskud på arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger. Midlertidigt pensionsbidrag betales tillige med et fast beløb af dagpengemodtagere.

Bilag 7. Skattesystemet efter 1999-skattejusteringen (1999-2002)

<i>Skattesystemet efter 1999-skattejusteringerne (1999-2002)</i>		
Indkomstskafter	Skattesatser, pct.	Beskatningsgrundlag
Kommunale skatter ¹⁾	1999: 32,6 2000: 32,8 2001: 33,2	Skattepligtig indkomst
Bundskat Som led i Pinsepakken sænkes skatteprocenten frem til 2002, og beskatningsgrundlaget ændres gradvist til et bruttogrundlag.	1999: 7,5	Skattepligtig indkomst
	2000: 7,0	Personlig indkomst + positiv nettokapitalindkomst ÷ ½ negativ nettokapitalindkomst ²⁾ ÷ ligningsmæssige fradrag
	2001: 6,25	Personlig indkomst + positiv nettokapitalindkomst ÷ ligningsmæssige fradrag
	2002: 5,5	Personlig indkomst + positiv nettokapitalindkomst
Mellemskat	6,0	Personlig indkomst + positiv nettokapitalindkomst
Topskat	15,0 ÷ skatteoftsnedslag	Personlig indkomst (ekskl. fradrag for kapitalpensionsindskud) + positiv nettokapitalindkomst
Skråt skatteoft	59,0	Nedslag ved reduktion af topskattesatsen ³⁾
Aktieindkomstskafter	1999-2000: 25/40 2001-2002: 28/43	Aktieindkomst

Tre reformer af personskatterne 1987-2002

Indkomstskafter	Skattesatser, pct.	Beskatningsgrundlag
Arbejdsmarkedsbidrag	8,0	Lønindkomst, overskud af virksomhed, frynsegoder mv. (Der betales ikke bidrag af overførselsindkomster og private pensionsudbetalinger)
Særlig pensionsopsparing	1,0	Lønindkomst, overskud af virksomhed, frynsegoder mv. Herudover indgår arbejdsløsheds-, syge- og barseldagpenge samt visse kontanthjælpsbeløb.

1) Gennemsnitskommune.
 2) Overskud af ejerbolig medregnes ikke til kapitalindkomst fra og med 2000.
 3) Skatteloftet sætter ind ved en samlet kommune- og amtsskatteprocent på 30,5 i 1999, 31,0 i 2000, 31,75 i 2001 og 32,5 i 2002.

Bilag 8. Øvrige væsentlige skattemæssige ændringer

1. Formueskatten er ophævet fra og med 1997.
2. Arve- og gaveafgiften er lempet og forenklet med virkning fra 1995.
3. Dødsboskatten er forenklet og moderniseret med virkning fra 1. januar 1998.
4. 30 pct.s bruttoskat for forskere og nøglemedarbejdere er indført fra 1992. Reduceret til 25 pct. fra 1994.
5. Underskud fra anpartsvirksomhed med flere end 10 ejere kan ikke modregnes i anden indkomst fra og med 1989.
6. Realrenteafgift.
 - Aktieafgift på 5 pct. indført fra medio 1998.
 - Afgiftsfri kvoter for investering i ejendomme afskaffet med virkning fra 1999.
 - Realrenteafgiften er med virkning fra 2000 erstattet af en fast kapitalafkastskat på 26 pct. og overgang til opgørelse til markedsværdi (lagerprincippet).
 - Omlægning til fælles skattesats på 15 pct. af alt afkast i pensionssektoren fra 2001.
7. Erhvervsskattepakke fra 2001 med bl.a. lavere selskabsskattesats (30 pct.), reducerede saldoafskrivninger, højere aktieindkomstskat og smidigere generationsskifteregler.
8. Kommuneskatten, der i perioden er steget fra 28,1 pct. i 1986 til 33,2 pct. i 2001, har haft provenuvirkning svarende til 25-30 mia. 1998-kr.

Tidligere artikler i Skat

Juli 2000

- Grønne afgifter
- Effektiv selskabsbeskatning i international sammenligning
- Tal - Statistik på www.skat.dk

November 2000

- Grænsehandel
- Selskabsbeskatning, erhvervsstruktur og international beskatning
- Baggrunden for Skatteministeriets lovinitiativer i
Folketingssamlingen 2000/2001
- Skatteministeriets klage- og retssagsstatistik

Alle artikler er tilgængelige på www.skat.dk

