

Skat

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



Skatteministeriet
Juni 2000

Grønne afgifter

1. Indledning

I gennem de seneste 10-15 år er begreber som grønne afgifter, øko-skatter, økologisk skattereform, dobbeltdividende, omsættelige kvoter, grandfathering, miljøincitament, marginalafgifter, eksternaliter/eksterne omkostninger, benefits og miljøgevinst blevet almindelig anvendt i såvel den teoretiske som i den mere almindelige skattepolitiske debat. Det er sket i takt med, at miljøbevidstheden i almindelighed er øget, og økonomiske styringsinstrumenter - også et nyt begreb - i stigende grad anvendes.

Der hersker dog fortsat en del forvirring om, hvad grønne afgifter egentlig er, og hvilke virkninger de grønne afgifter og de andre økonomiske styringsinstrumenter har.

Denne artikel sigter på at give en let tilgængelig fremstilling af økonomiske instrumenters muligheder, begrænsninger og virkninger i almindelighed og sammenligne med andre virkemidler, der anvendes i miljøpolitikken. Fremstillingen vil tage udgangspunkt i grønne afgifter, og som gennemgående illustrativt eksempel vil sammenhængen mellem kornavl, gødningsforbrug og forurening blive brugt.

Resume

I afsnit 2 defineres grønne afgifter som afgifter, der ændrer adfærden i retning af et ønsket miljømål. Grønne afgifter er også skatter og bør derfor foruden virkningen på miljøet vurderes og undersøges efter samme kriterier som andre skatter med hensyn til forvridding, fordeling, evne til at finansiere offentlige udgifter og administrative omkostninger mv. I afsnit 3 og 4 drøftes skatters forvriddingsomkostninger. Forvriddingsomkostningerne afhænger af satsen og skattegrundlagets ændring ved givne satsændringer. Der kan være konflikt mellem et ønske om at reducere skatters forvriddingsomkostninger og fordelingsmålsætninger. I praktisk skattepolitik må de to hensyn afvejes mod hinanden.

I afsnit 6 inddrages de grønne afgifters miljøvirkning. En positiv miljøvirkning vil neutralisere forvriddingsvirkningen på marginalen, hvis satsen afspejler miljøomkostningerne, og grundlaget er sammenfaldende med miljøbelastningen. Der vil endda komme en gevinst under denne forudsætning fra den del af forureningsreduktionen, der har kunnet ske med lavere marginalomkostninger end værdien af miljøgevinsten. Grønne afgifter kan sikre optimal forurening. Det vises, at forureningsofrene ikke ville reducere forureningen mere end afgiften gør, selv om forurenere havde retten til et forureningsfrit miljø. I afsnit 7 sammenlignes grønne afgifter med kvoter og omsættelige kvoter. Omsættelige kvoter kan samfundsøkonomisk være lige så billige som afgifter, men hvis der er usikkerhed om udbuds- og efterspørgselselasticiteterne (og miljøomkostningerne er proportionale med emissionerne) vil afgifter være billigst. I afsnit 8 drøftes anvendelse af provenuet fra den grønne afgift. Det diskuteres, om provenuet skal føres tilbage til forurenere eller om "forurenere betaler princippet" skal følges. Anvendelse af provenuet til yderligere miljøfremme vises at være inoptimalt, når man allerede ved den grønne afgift har nået det optimale forureningsniveau. I afsnit 9 ses på, i hvilket omfang konklusionerne ændres, hvis der er variation i miljøbelastningen alt efter, hvor og hvornår emissionerne finder sted. Konklusionen er, at man når det optimale resultat ved at bruge gennemsnittet af miljøbelastningen som sats, hvis man af administrative grunde kun kan anvende én sats. Balancen mellem ekstra administrative omkostninger og gevinsten ved gennem differentierede satser at tage hensyn til variation i skadesomkostninger mellem tid og sted illustreres. Der ses yderligere på det tilfælde, hvor alene en del af ændringen i afgiftsgrundlaget har positiv miljøvirkning. Her er konklusionen, at satsen skal være forholdsmæssig lavere.

I afsnit 10, 11, 12 og 13 drøftes grønne afgifter og erhverv. Hovedkonklusionen er, at anbefalinger med hensyn til fastsættelse af sats og grundlag ikke afhænger af, om afgifterne umiddelbart belaster forbrugerne eller virksomhederne, men at korrektionerne drøftet i afsnit 9 i visse tilfælde kan føre til, at differentierede satser er bedre end ensartede satser. I afsnit 15 drøftes de endelige fordelingsvirkninger af afgifter på erhverv. I sidste ende vil afgifterne blive båret af personer. Afgifterne på erhverv vil alt efter markedsforholdene mv. overvæltes på lønmodtagerne, jordejere og andre. I afsnit 16 drøftes grandfathering af kvoter- dvs. tildeling af omsættelige kvoter f.eks. efter virksomhedernes tidligere forurening. Det vises, at grandfathering af kvoter ikke påvirker adfærden herunder heller ikke incitamentet til produktion. Virksomheder, der får tildelt gratis kvoter, vil kunne ende med at vinde ved en skærpet miljøregulering på bekostning af ofrene. I afsnit 17 drøftes dobbeltdividende dvs både miljø- og beskæftigelsesgevinst ved omlægning fra indkomstskat til grønne afgifter. Der er ikke systematisk dobbeltdividende. Dobeltdividende opnås alene eventuelt ved en omfordeling af skattebyrden og afhænger ikke af, om afgiften, der hæves, er grøn eller ej. I afsnit 18 drøftes fordelingen af den grønne afgiftsbyrde på personer. Grønne afgifter vil ikke automatisk vende den tunge ende nedad, men visse forhold trækker dog i den retning. Den fordelingsmæssige balance kan dog genoprettes ved passende ændringer i indkomstskattesystemet. I afsnit 19 drøftes, hvornår man bør bruge afgifter, og hvornår man bør bruge regulering. Når forureningsomkostningerne er meget afhængige af, om man er over eller under et kritisk niveau, vil

regulering/forbud være bedre end afgifter. I afsnit 20 drøftes potentialet for at omlægge skattestrukturen hen mod grønne afgifter. Da grundlaget for grønne afgifter tenderer mod at stige mindre end BNP, vil man konstant skulle udvide brugen af de grønne afgifter for at kunne fastholde et givet grønt skattetryk. Mulighederne for yderligere skift i skattestrukturen vil selv ved en meget ambitiøs satsning på grønne afgifter sandsynligvis være begrænset til få procent af BNP. I afsnit 21 afrundes og konkluderes på baggrund af de forudgående afsnit.

2. Grønne afgifter og andre skatter

Grønne afgifter adskiller sig i princippet alene fra andre skatter ved, at de medfører adfærdsændringer (anden sammensætning af forbruget eller produktionen), der er med til at opfylde miljømål. Det afgørende er således de faktiske virkninger af afgifterne, mens der efter denne definition ikke lægges vægt på motivet for afgifterne. Der ses heller ikke på, hvortil provenuet af afgifterne anvendes.

Konkrete grønne afgifter og skatter kan således som alle andre skatter og afgifter undersøges ud fra almindelige kriterier med hensyn til virkninger på fordeling, evne til at finansiere offentlige udgifter, gennemskuelighed, erhversvirkninger, administrative omkostninger og forvriddinger. Der er som udgangspunkt ikke noget, der skulle tilsige, at grønne afgifter, blot fordi de er grønne, skulle have ganske særlige egenskaber i form af at være lettere eller sværere at administrere, have særlige fordelingsvirkninger eller give erhvervene særlige muligheder eller vanskeligheder.

Det interessante er, hvorledes man i givet fald skal justere de anbefalinger, almindelig skattepolitisk teori kan give med hensyn til indretning af skatter og fastsættelse af satser mv., når en konkret afgift også har en positiv virkning på miljøet.

For at kunne forstå det særlige ved grønne afgifter, må man derfor først kunne forstå, hvordan skatter og afgifter i almindelighed virker.

Det er dog ikke i denne artikel ambitionen at give en generel fremstilling af alle skattepolitikens forskellige aspekter, men især at se på det felt, hvor de grønne afgifter afviger fra skatter i almindelighed - dvs virkningerne på adfærden med hensyn til sammensætning af forbrug og produktion i en retning, der reducerer miljøbelastningen. For de fleste andre skatter er der ikke forbundet gevinster ved adfærdsændringer, der derfor oftest er uønskede. Adfærdsændringerne giver således anledning til forvriddningstab. Ved grønne afgifter kan forvriddningstabet imidlertid kompenseres af miljøgevinster, således at man netto vinder, og adfærdsændringerne har i så fald positive virkninger.

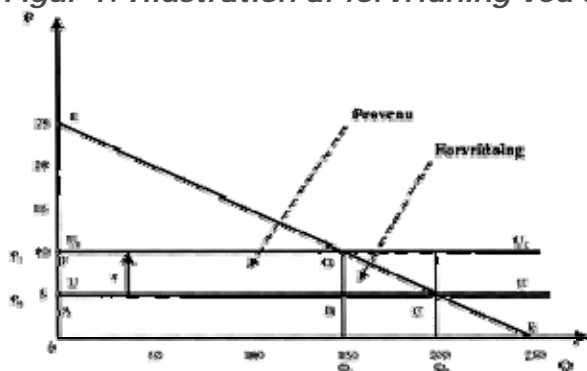
3. Skatters forvriddning i almindelighed

Som udgangspunkt kan det antages, at husholdninger har sammensat deres forbrug så de med det givne budget maksimerer deres velfærd. Tilsvarende kan det antages, at virksomhederne har sammensat deres forbrug af forskellige produktionsfaktorer såsom kapital, arbejdskraft og råstoffer mv., således at de minimerer omkostningerne givet produktionen, og producerer en mængde, der maksimerer det økonomiske afkast. I markedsligevægt uden indblanding opnår man et optimalt resultat i form af, at man ikke ved en anden sammensætning af forbrug eller produktion kan øge velfærden for en eneste, uden at det går ud over andre. Køberne vil øge deres køb, så længe gevinsten herved overstiger prisen for varen. For den sidst købte enhed er gevinsten i form af ekstra velfærd for husholdningen eller gevinst for virksomheden lig prisen på varen. Tilsvarende for virksomheden vil den sidst solgte enhed af varen have marginalomkostninger lig prisen og for husholdningens sidst solgte arbejdstime er lønnen lige netop tilstrækkelig til at kompensere for mindre fritid.

Ved indførelse af en skat på en vare, bliver der forskel på den pris køberen skal betale (prisen inklusive skat) og den pris sælgeren opnår (prisen eksklusiv skat).

Det kan illustreres i følgende figur 1:

Figur 1. Illustration af forvridding ved skat



Figur 1 er konstrueret således, at der vil blive efterspurgt en større mængde Q ved lavere pris P , hvilket er illustreret ved efterspørgselskurven EE . Derimod er det forudsat, at det koster det samme at fremstille varerne uanset mængden. Det er illustreret ved den vandrette udbudskurve UU . Hvor UU og EE skærer hinanden ved C bestemmes ligevægtspris og -mængde P_0 og Q_0 .

Det indføres nu en skat på pr. mængdeenhed. Skatten skal betales af udbyder. Skatten øger udbyderens omkostninger og forskyder udbudskurven op med til U_1U_1 . I dette tilfælde med vandret udbudskurve (udbuddet er fuldstændig elastisk), sker der en fuldstændig overvæltning af skatten i prisen, der stiger til $P_1 = P_0 +$, mens mængden falder til Q_1 . Den nye ligevægt er ved D .

Som det ses af figur 1, har skatten medført, at forbruget af varen er reduceret. Ændringen i forbrugssammensætningen har medført en forvridding eller et samfundsøkonomisk nettotab for samfundet. Skatteyderne har tabt svarende til arealet af $ACDF$, mens det offentlige alene har vundet provenuet $ABDF$. Netto har samfundet tabt et beløb svarende til arealet af trekanten BCD . Forvriddingstab er illustreret ved et eksempel i boks 1.

Boks 1. Illustration af forvriddingstab ved reguleringer og skatter

Det antages, at udbyttet af korn i hkg/ha blandt andet afhænger af tilførslen af kvælstofgødning.

Kornudbyttet H i hkg/ha som funktion af gødningstilførslen samme år kan forenklet (til illustration) beskrives matematisk således:

$$H = 40 + 0,25xN - 0,0005xN^2$$

N er kg kvælstof pr. ha. Ved en kornpris på 100 kr./hkg er værdien af høsten lig:

$$\text{Høstens værdi pr. ha.} = 100 \text{ kr/hkg} \times H \text{ hkg/ha} = 4.000 + 25x N - 0,05 \times N^2$$

(søjle 2 i tabel 1)

Høstens værdi afhænger af kvælstoftilførslen. Ved begrænset gødsning øges høstens værdi betragtelig ved ekstra tilførsel, mens der ved rigelig gødsning opnås et beskedent ekstra udbytte. I sidste ende vil udbyttet endog kunne falde ved for stor gødningstilførsel.

Værdien af marginalhøsten som funktion af gødningstilførslen er: $25 - 0,1 N$

(søjle 3 i tabel 1). Det svarer til efterspørgselskurven EE i figur 1., der fremkommer ved at differentiere høstens værdi med hensyn til N .

Når landmanden skal optimere driftsresultatet, vil han sammenligne værdien af det ekstra udbytte, der opnås ved at bruge 1 kg gødning mere, med omkostningerne herved. Hvis 1 kg ekstra gødning koster 5 kr. (P_0 i figur 1), men giver et ekstra udbytte på f.eks. 8 kr., vil det kunne betale sig at øge gødningsmængden. Landmanden vil øge gødningsmængden, så længe værdien af den ekstra høst (vist i søjle 3) er højere end gødningsprisen.

I søjle 4 er vist udgifterne til gødning ved en pris på 5 kr./kg N . I søjle 5 er vist værdien af høsten fratrukket gødningsudgifterne ved en pris på 5 kr. pr. kg gødning.

Det ses af tabel 1 søjle 5, at den optimale gødningstilførsel er 200 kg N pr. ha. (Q_0 i figur 1). Her er udbyttet lig 70 hkg korn til en værdi af 7.000 kr. Herfra skal fratrækkes udgifterne til gødning på 1.000 kr. således, at der er 6.000 kr. til dækning af andre omkostninger ved kornavl.

I søjle 6 er tilsvarende vist værdien af høsten fratrukket gødningsudgiften, hvis gødningen måtte koste 10 kr./kg f.eks. fordi gødningen var blevet pålagt en afgift på 5 kr./kg.

Ved en sådan afgift vil den for landmanden økonomisk optimale gødningstilførsel falde til 150 kg (Q_1 i figur 1) eller med 25 pct. Ved denne gødningstilførsel vil værdien af høsten falde med 375 kr. til 6.625 kr., mens landmanden har sparet 250 kr. til gødning uden afgift. Afgiften har imidlertid belastet med 750 kr. Landmanden har således tabt 875 kr. ved afgiften, mens det offentlige har vundet 750 kr. Netto har samfundet således tabt 125 kr., hvis man ser bort fra virkningen på miljøet. De 125 kr. er forvriddingsomkostningen ved afgiften, når satsen er 5 kr. pr. kg.

De 125 kan også ses i søjle 5 som værdien af høsten fratrukket gødningsudgiften uden afgift ved 200 kg (6.000 kr.) fratrukket værdien ved 150 kg (5.875 kr.) Der henvises i øvrigt til tabel 1.

Som det ses af eksemplet, er forvriddingstabet helt konkret for skatteyderen, skønt det ikke bogføres som andre udgifter med bilag mv. i et regnskab. Forvriddingstabet ved skatter er ikke blot et "teoretisk" begreb, men en lige så ægte omkostning som andre omkostninger, der måtte blive bogført i regnskabet.

Table 1. Example of the relationship between the value of the total yield and the marginal yield etc. as a function of fertilizer application

Gødningmængde	Værdi af udbytte	af ved	høst 100 studbytte	Marginal gødsugning	værdi af v/ekstra	Udgifter gødning afgift	til uden	Høst gødning	fratrasket uden afgift	Høst gødning	fratrasket med afgift
Kg N/ha	Kr./hkg		Kr./ha		Kr./ha			Kr./ha		Kr./ha	
0	4000		25		0			4000		4000	
10	4245		24		50			4195		4145	
20	4480		23		100			4380		4280	
30	4705		22		150			4555		4405	
40	4920		21		200			4720		4520	
50	5125		20		250			4875		4625	
60	5320		19		300			5020		4720	
70	5505		18		350			5155		4805	
80	5680		17		400			5280		4880	
90	5845		16		450			5395		4945	
100	6000		15		500			5500		5000	
110	6145		14		550			5595		5045	
120	6280		13		600			5680		5080	
130	6405		12		650			5755		5105	
140	6520		11		700			5820		5120	
150	6625		10		750			5875		5125	
160	6720		9		800			5920		5120	
170	6805		8		850			5955		5105	
180	6880		7		900			5980		5080	
190	6945		6		950			5995		5045	
200	7000		5		1000			6000		5000	
210	7045		4		1050			5995		4945	
220	7080		3		1100			5980		4880	
230	7105		2		1150			5955		4805	
240	7120		1		1200			5920		4720	
250	7125		0		1250			5875		4625	
260	7120		-1		1300			5820		4520	

4. Forvriddningstabets størrelse

Forvriddningstabets størrelse afhænger af skattesatsen og den ændring i skattegrundlaget, skatten forårsager.

Det skal understreges, at ikke alene skatter medfører forvriddningstab. Det gør direkte regulering herunder forbud og påbud også. Det skal senere vises, at direkte regulering af mængderne aldrig kan medføre mindre forvriddningstab end tilsvarende mængdeændringer, der er forårsaget af skatter.

For en vare, hvor skattegrundlaget ændrer sig dobbelt så meget ved en given skattesats som for en anden vare, er forvriddningstabet dobbelt så stort. Forvriddningstabet kan som nævnt opgøres som arealet af trekanten BCD i figur 1. Arealet af trekanten er lig 1/2 gange grundlinien (ændring i skattegrundlaget) gange højden (skattesatsen). Der kan være mange grunde til at skattegrundlaget ændrer sig: Unddragelser, omgørelser, grænsehandel, skatteflugt og anden sammensætning af forbrug og produktion. Som udgangspunkt er det ligegyldigt for opgørelse af forvriddningstab, hvad årsagen er. Det afgørende er den samlede ændring i skattegrundlaget fra før, skatten blev indført, til efter.

Udover hvor meget skattegrundlaget ændrer sig (afhænger af udbuds- og efterspørgselselasticiteter) ved en given sats, afhænger forvriddningstabet også af satsens størrelse.

Ved en fordobling af satsen vil forvriddningstabet blive fire gange så stort. Det skyldes, at skatteyderne er villige til gennem adfærd ændringer at acceptere større omkostninger for at undgå skatten ved højere satser, og at adfærd ændringernes omfang også bliver større ved højere satser. Fordobling af satserne betyder jf. figur 1, at såvel grundlinie som højde i den trekant, hvorved forvriddningstabet kan opgøres, bliver

fordoblet, hvorfor arealet/forvridningstabet bliver fire gange større. Ved tre gange højere sats vil forvridningstabet blive ni gange så stort etc.

Ved højere satser stiger provenuet normalt, men forvridningstabet vil udgøre en stadig større andel af provenuet, når satserne hæves. Tabet i procent af provenuet vil således mindst blive fordoblet ved en fordobling af satsen.

Denne sammenhæng er nærmere beskrevet i boks 2 med udgangspunkt i tabel 1 fra boks 1.

Boks 2. Illustration af forvridningstabets størrelse

Forvridningstabet ved en skat eller regulering stiger med kvadratet af skattesatsen/reguleringen.

I tabel 1 fra boks 1 viser søjle 5 værdien af høsten for samfundet fratrukket udgifterne ved gødningsfremstilling, når man ser bort fra miljøvirkningerne.

Hvis man begrænser gødningstilførslen med 5 pct. til 190 kg fra det optimale niveau på 200 kg (eksklusive miljøhensyn) tabes alene netto 5 kr. (6.000 kr. - 5.995 kr.). Gødningstilførslen vil falde med 5 pct. ved en afgift på 1 kr. i eksemplet.

Hvis man begrænser gødningstilførslen med 10 pct., svarende til en afgift på 2 kr./kg. tabes 20 kr. = $5 \text{ kr} \times 2^2$. Ved 15 pct. tabes 45 kr. = $5 \text{ kr} \times 3^2$, ved 20 pct. 80 kr. = $5 \text{ kr} \times 4^2$ og ved 25 pct. tabes som nævnt 125 kr. = $5 \text{ kr} \times 5^2$ etc.

Denne sammenhæng skyldes, at det bliver dyrere at begrænse forbruget af kvælstof med 1 kg, jo længere væk man er fra landmandens optimum uden afgift.

At fjerne de første 10 kg. koster gennemsnittet af afgiftsatsen 1 kr./kg og $0 \text{ kr.}/\text{kg} = 0,5 \text{ kr.}/\text{kg} \times 10 \text{ kg} = 5 \text{ kr.}$ At fjerne de næste 10 kg. koster gennemsnittet af afgiftssatserne 2 kr./kg og $1 \text{ kr.}/\text{kg} = 1,5 \text{ kr.}/\text{kg} \times 10 \text{ kg} = 15 \text{ kr.}$ etc.

Omkostningerne ved at fjerne det sidste kg er lig afgiftsatsen.

Igen skal det understreges, at det er ændringen i adfærden, der forårsager forvridningsomkostningen. Ændringen i adfærden kan ske såvel ved regulering som via afgifter.

5. Eventuel konflikt mellem fordelingshensyn og at undgå forvridninger

Et af de væsentlige mål i skattepolitikken er at tilstræbe, at forvridningstabene i forhold til provenuet ikke bliver større end nødvendigt - med de begrænsninger hensynet til en ønsket eller retfærdig fordeling sætter sammen med administrative hensyn mv.

Skattegrundlag, der ikke påvirkes ret meget af skattesatserne, er derfor ud fra et ønske om at begrænse forvridninger gode skatter. Ønsket om at begrænse forvridningerne kommer imidlertid ofte i konflikt med fordelingsmæssige hensyn og, hvad der opfattes som et retfærdigt skattesystem. Som eksempel kunne nævnes, at man ikke ville få nogen forvridning, hvis skatten uventet blev indført med tilbagevirkende kraft. Det ville da være for sent at ændre adfærd.

I den konkrete skattepolitik må man balancere de forskellige hensyn med hinanden. Hvis forvridningerne ved en skat måtte stige på grund af, at skattegrundlaget f.eks. flytter til udlandet, vil en balanceret vurdering være, at denne skat bør reduceres og eventuelt andre hæves, selv om man dermed flytter sig væk fra en tilstræbt fordelingsvirkning. Hvis det omvendt gælder, at forvridningerne ved en skat medfører gavnlige effekter, eksempelvis fordi skatten bidrager til at løse et miljøproblem, vil det trække i retning af, at skatten bør hæves, også her uanset at man bevæger sig væk fra en tilstræbt fordelingsvirkning. Der vil dog ofte være mulighed for at kompensere fordelingsvirkningerne ved andre ændringer i skattesystemet.

Effektiv selskabsbeskatning i international sammenligning

1. Indledning

I langt de fleste lande beskattes selskabsindkomst med én, proportional skattesats - uden bundfradrag. Ikke desto mindre er det især på selskabsskatteområdet vanskeligt at opgøre og sammenligne den effektive beskatning. Det skyldes, at den effektive selskabsbeskatning i høj grad er afhængig af varierende regler for opgørelse af indkomst og avancer, afskrivninger, fradragmuligheder i øvrigt, muligheder for underskudsfræførsel samt skattecreditmuligheder og afregning.

Ved vurdering af den effektive selskabsbeskatning i forskellige lande er det derfor ikke tilstrækkeligt at sammenholde de proportionale, formelle skattesatser. Et tilsvarende problem gælder ved sammenligning af den effektive beskatning af virksomheder i forskellige brancher og sektorer inden for et enkelt land.

Formålet med denne artikel er at give et overblik over eksisterende undersøgelser og litteratur på området. Der er foretaget mange analyser af den effektive selskabsbeskatning, men fælles for dem er, at der er såvel metodemæssige som datamæssige problemer, der gør resultaterne meget usikre.

De fleste undersøgelser tager udgangspunkt i faktisk indbetalte selskabsskatter og sætter dem i forhold til et indkomstbegreb beregnet fra nationalregnskabet. Analyser, der anvender et snævert indkomstbegreb - som er tilstræbt rensset for ikke-selskabsindkomster - burde i princippet give en mere retvisende opgørelse af den forholdsmæssige effektive beskatning end analyser, der anvender et bredt indkomstbegreb (f.eks. det samlede bruttonationalprodukt). Men gennemgangen viser, at de "snævre" mål ikke er særligt robuste og f.eks. udviser markante udsving fra år til år. Det hænger blandt andet sammen med utilstrækkelige muligheder for at uddrage et relevant mål for selskabsindkomsterne fra nationalregnskaberne.

Andre undersøgelser tager udgangspunkt i formelle selskabsskattesatser og afskrivningsregler mv. og forsøger at beregne beskatningen af en hypotetisk virksomhed eller investering. Disse undersøgelser viser således, hvordan den samme virksomhed eller investering ville blive beskattet, hvis den var lokaliseret i forskellige lande. Disse typer af undersøgelser er imidlertid følsomme over for ændringer i beregningsforudsætningerne. Især undersøgelser, som forsøger at opgøre effektive, reale skattesatser, kan variere stærkt - i takt med udsving i inflationsraterne. Samtidig er der forskelle på, hvor repræsentative de hypotetiske virksomheder og investeringer er for forskellige lande. Omvendt kan det være mere relevant at se på den effektive beskatning af en model-virksomhed end de samlede nationale gennemsnit, når man ønsker at vurdere landenes evne til at tiltrække nye investeringer.

Hvis de forskellige typer af undersøgelser sammenholdes, viser det sig for det første, at de frembringer vidt forskellig rangordning af beskatningsniveauet i ti udvalgte lande. Kun få af målene viser statistisk signifikant samvariation. For det andet er det kun ét land, som systematisk er rangordnet højt med hensyn til høj selskabsbeskatning (Japan). Resten af landene svinger en del i rangordenen i de forskellige undersøgelser.

Ved vurderingen af selskabsbeskatningen i Danmark er der dog to bemærkelsesværdige forhold:

- Den formelle skattesats er højere end i de øvrige nordiske lande.
- Derimod er der ikke i de øvrige mål holdepunkter for, at den effektive selskabsskat er højere end i resten af Norden. Det bestyrkes af, at Danmark har mere lempelige afskrivningsregler.

Disse forhold kan tale for at gå videre ad den hidtidige vej i skattepolitikken med samtidig nedsættelse af selskabsskattesatsen og en udvidelse af skattebasen. En lavere formel sats vil styrke incitamentet for virksomheder uden høj kapitalintensitet (f.eks. indenfor IT-branchen) til at lokalisere sig i Danmark. Med åbningen af Øresundsbroen og den øgede integration i Øresundsregionen kan behovet for en bedre tilpasning af selskabsbeskatningen til resten af Norden blive mere påtrængende.

I artiklen er det primært beskatningen af selskaber, der betragtes, mens andre former for kapitalbeskatning, herunder personbeskatningen kun omtales kort. Dette skyldes, at det i åbne økonomier alene er skatten på virksomheder, der er afgørende for virksomhedens valg af investeringsomfang mv. Beskatningen af investorer vil derimod påvirke den samlede nationale opsparing i investors bopælsland.

Artiklen beskæftiger sig ikke med den mulige overvæltning af dele af selskabsskattebyrden på kapitalejerne, forbrugerne eller arbejdskraften.

2. Forhold af betydning for den effektive selskabsbeskatning

De formelle selskabsskattesatser kan give en vis idé om niveauet for selskabsbeskatning i et land.

Der kan imidlertid være stor variation i indkomstoppgørelsen i forskellige lande og dermed i det beskatningsgrundlag, hvoraf selskabsskatten beregnes. Gennem en lang årrække har der i mange lande dog været en klar tendens til, at skattebasen er blevet bredere, mens selskabsskattesatsen er reduceret, men der er fortsat store forskelle internationalt.

Skattebasens størrelse er bestemt af afskrivningsregler, fradragregler og fritagelser i øvrigt samt muligheden for at udnytte underskud mv.

De skattemæssige afskrivninger vil ofte afvige fra aktivernes faktiske økonomiske værdiforringelse og generelt indebære betydelige skatteudskydelse for erhvervene.

Investeringsintensiteten i forskellige virksomheder, brancher og lande kan dermed have betydning for den effektive beskatning. Således har de danske kapitalintensive erhverv i den primære sektor og fremstillingssektoren samlet set høje bruttoinvesteringer og modtager gennemgående forholdsvis store indirekte tilskud gennem afskrivningsreglerne i forhold til værditilvæksten⁽¹⁾.

Også særregler, der for eksempel begunstiger særlige brancher og aktiviteter eller dispositioner, har betydning for den skat, et selskab i de pågældende brancher faktisk kommer til at betale.

Muligheden for at udnytte underskud har betydning for skattebasen. I Danmark er det muligt at fremføre uudnyttede underskud til fradrag i fremtidige overskud i fem år. I nogle lande er det også muligt at fradrage aktuelle underskud i tidligere års overskud. Dette indebærer en decideret udbetaling fra statskassen.

Udskudte skatter, hvad enten de skyldes afskrivningsregler, lange afregningsfrister eller lignende, gør det yderligere vanskeligt at vurdere den effektive selskabsbeskatning. Ved skatteudskydelse indebærer selskabernes rentefordel en reduktion af den effektive beskatning.

Endelig kan nævnes konjunkturforskel, der også ofte påvirker den målte effektive selskabsbeskatning. Højkonjunkturer vil eksempelvis typisk medføre absolutte stigninger i provenuet fra selskabsbeskatning, selv om der ikke er foretaget ændringer i reglerne for beskatning af selskaber. Forskelle i skatteprovenuet fra selskabsbeskatning sat i forhold til for eksempel BNP, der er mindre følsom over for konjunkturer end provenuet, behøver derfor ikke at skyldes store forskelle i skattereglerne, men kan blot være udtryk for, at landene befinder sig forskellige steder i en konjunkturcyklus.

3. Indikatorer for selskabsbeskatningen

Det er således problemet med at finde den "sande" skattebase, der gør det vanskeligt at beregne den effektive selskabsbeskatning. Den "sande" skattebase bør afspejle selskabernes reelle skatteevne. Det er i sig selv vanskeligt at opgøre den "sande" skattebase. Problemerne forstørres væsentligt, når der skal sammenlignes mellem forskellige lande.

Med dette in mente præsenterer dette afsnit forskellige indikatorer for selskabsbeskatningen. Derudover gives en oversigt over grundlæggende træk i udvalgte landes selskabsbeskatning. Alle indikatorer og undersøgelser har som nævnt deres svagheder, men samlet kan de bidrage til en belysning af, hvor den danske selskabsbeskatning befinder sig i international sammenhæng.

Den formelle skattesats

Den formelle skattesats på 32 pct. i Danmark er under EU-gennemsnittet, men noget over de øvrige nordiske lande, jf. tabel 1. Betragtes den formelle selskabsskattesats i Danmark og seks andre EU-lande, Norge, USA og Japan, er den danske sats den sjette højeste i 2000.

Tabel 1. Formel selskabsskattesats¹⁾

	1985	1991	1994	1998	2000
Tyskland	61,7/44,3	56,5/44,3	54,9/42,6	56,7/43,6	51,6/42,8
Japan	55,4/45,4	50	52	51,6	42
USA	49,5	38,3	39	40	40
Frankrig	50	34/42	33,3	41,7	36,7
Holland	42	35	35	35	35
EU ²⁾	48,5	39,8	36,9	36,8	35,4
Danmark	50	38	34	34	32
UK	40	39,8	33	31	30
Finland	57	40	25	28	29
Norge	51	27	28	28	28
Sverige	52	30	28	28	28

¹⁾ Hvor to satser er angivet, er første sats for tilbageholdt overskud, anden sats for udloddet overskud.

²⁾ Uvejlet gennemsnit

Anm.: Inkluderer lokale skatter

Kilde: Sørensen (2000), Økonomiministeriet, KPMG og Buijink et. al. (1999)

Små lande har gennemgående lavere selskabsskattesatser end større lande. Det svarer til det teoretisk forventelige, jf. f.eks. Sørensen (2000). Danmark er - bortset fra Holland - det af de mindre lande i tabellen, der har højest selskabsskattesats. De øvrige mindre lande er alle nordiske. Satserne er 28 pct. i Norge og Sverige, og 29 pct. i Finland. I EU var den gennemsnitlige skatteprocent i 1985 48,5 pct. og i 2000 35,4 pct.

Der er en fortsat tendens til at nedsætte selskabsskattesatserne i Europa. Således har Danmark, Storbritannien, Irland, Italien, Luxembourg og Portugal nedsat selskabsskattesatsen i de seneste år. I Tyskland har regeringen foreslået at nedsætte satsen for lokale skatter til 25 pct. fra 2001.

Gennemsnitlige effektive skattesatser på baggrund af makroøkonomiske data

Beregninger på baggrund af makroøkonomiske data indebærer typisk, at et lands samlede provenu fra selskabsskatterne sættes i forhold til et nationalregnskabsbegreb som bruttonationalproduktet, bruttofaktorindkomsten eller bruttoestindkomsten i private erhverv eller selskabssektoren. Fordelene ved disse beregninger er, at der eksisterer data for de enkelte lande, der nogenlunde er opgjort efter de samme principper (især i EU-landene). Der kan dog forekomme databrud eller manglende tidsserier for nogle lande.

Betydningen af selskabsbeskatningen opgøres ofte ved at sætte provenuet fra selskabers skat af indkomst, overskud og kapitalgevinster⁽²⁾ i forhold til BNP.

Tabel 2. Provenuets andel af BNP (pct.)

	Gns. 1988-1997	1998*
Japan	5,5	4,3
Holland	3,5	4,3
Finland	1,9	4,2
Norge	3,6	4,2
Storbritannien	3,5	4,1
Sverige	2,3	3,1
USA	2,4	2,8
Danmark	2,0	2,8
Frankrig	2,1	2,7
Tyskland	1,6	1,6

*Skøn, faktiske 1997-tal for USA og Japan.

Kilde: OECD "Revenue Statistics", diverse årgange.

Det fremgår af tabel 2, at Danmark befinder sig på en delt 7. plads ved en sammenligning af selskabsskatteprovenuets andel af BNP i 1998. Danmark ligger således lavere end resten af de mindre lande, herunder det øvrige Norden.

Også gennemsnitligt over de foregående ti år har den danske selskabsbeskatning målt i forhold til BNP ligget i den lave ende.

Denne sammenligningsmetode har flere svagheder, hvor nogle er knyttet til opgørelsen af selskabernes skattebetaling, mens andre er knyttet til den anvendte skattebase.

For det første er der opgørelsen af selskabsskatteprovenuet. Selskabernes samlede skattebetaling kan være opgjort for lavt, fordi der i provenutallene alene indgår skat betalt til hjemstaten, mens skatter betalt i udlandet ikke medtages i hjemlandets opgørelse af provenu, men kun i kildelandets provenuopgørelse. Omvendt vil udenlandske selskabers skat betalt til kildelandet indgå i provenuet her.

Derudover er provenuet mere følsomt overfor konjunkturudsving end BNP. Gode konjunkturer betyder typisk højere indtjening i selskaberne, hvorved provenuet fra selskabsbeskatningen stiger - uden at det skyldes ændringer i selskabsbeskatningen. Dertil kommer effekten af, at underskud kan fremføres og fradrages i senere års overskud, hvilket påvirker opgørelsen af skattebetalingen i de enkelte år. Gennemsnittet for 1988-1997 udjævner en del af konjunkturpåvirkningerne, men er til gengæld hæmmet af, at alle lande har ændret skatteregler i løbet af perioden.

For det andet er der problemer forbundet med BNP som anvendt skattebase. Der må sættes spørgsmålstejn ved, om BNP er en anvendelig indikator for den "sande" skattebase, herunder om der er en entydig, proportional sammenhæng mellem den relevante "sande" skattebase og værditilvæksten i økonomien som udtrykt ved BNP. I den forbindelse er det af betydning, hvorledes produktionen er organiseret i det enkelte land. For eksempel vil mange personligt ejede virksomheder i forhold til selskaber og en stor offentlig sektor medføre lavere selskabsskatteprovenu.

En mere relevant skattebase kan være bruttofaktorindkomsten (BFI) i de private erhverv. Herved ses der bort fra erhverv, der ikke betaler selskabsskat (det vil især sige den offentlige sektor). En lille privat sektor kan betyde en lille selskabsskattebetaling, der sat i forhold til BNP kan give et misvisende indtryk af en lav skattebyrde, men som sat i forhold til de private erhvervs egen bruttofaktorindkomst kan afsløre en noget højere skattebyrde.

Tabel 3 viser provenuet fra selskabsbeskatningen sat i forhold til private erhvervs bruttofaktorindkomst i 1997 og opgjort som et simpelt gennemsnit for årene 1987-1996.

Tabel 3. Selskabsskatteprovenuets andel af privat BFI (pct.)

	Gnst. 1987-96	1997
Norge	4,4	7,1
Storbritannien	4,5	5,7
Holland	4,1	5,4
Finland	2,3	5,3
Sverige	3,3	4,7
Japan	6,1	4,6
Danmark*	2,9	3,9
Frankrig	2,6	3,4
USA	2,6	3,0
Tyskland	1,7	1,8

* Bruttoværditilvækst, gnst. er for 1988-1996.

Kilde: OECD, Danmarks Statistik, Statistiska Centralbyrån og egne beregninger.

Ved denne opgørelse placerer Danmark sig som nr. 7 af de sammenlignede lande i 1997. Også ved denne opgørelse kan det imidlertid fortsat diskuteres, om den anvendte skattebase er tilstrækkelig proportional med den "sande" skattebase til at være en retvisende indikator. Således består en stor del af privat BFI af løn til den private sektors ansatte. Proportionalitet vil kræve, at forholdet mellem lønsum og selskabsindkomst er ens i alle lande, hvilket ikke er plausibelt.

Mendoza et. al. (1994) foretager beregninger af den gennemsnitlige effektive selskabsskattesats for de største industrilande i årene 1965-1988 på baggrund af OECDs "Revenue Statistics" samt "National Accounts". Provenuet fra selskabsbeskatning udgøres også i disse beregninger af selskabers skat på indkomst, overskud og kapitalgevinster. Provenuet sættes derimod i forhold til selskabssektorens bruttorestindkomst (sektorens BFI fratrukket lønsum).

Hermed indsnævres målet for skattebasen yderligere og kommer nærmere et egentligt overskudsbegreb.

Volkerink og de Haan (2000) har foretaget beregninger af selskabsbeskatningen med udgangspunkt i metoden hos Mendoza et. al. (1994) for en lang række lande frem til 1996. Justeringen i forhold til Mendoza-metoden består i, at bruttoestindkomsten er korrigeret for arbejdsgiverafgifter⁽³⁾. Derudover medregner Volkerink og de Haan provenuet fra beskatning af selskabers nettoformue og provenuet fra andre skatter på fast ejendom⁽⁴⁾. Resultaterne fremgår af tabel 4.

Tabel 4. Gennemsnitlig effektiv selskabsskattesats - makrodata. Selskabsskatteprovenu i forhold til bruttoestindkomst (pct.)

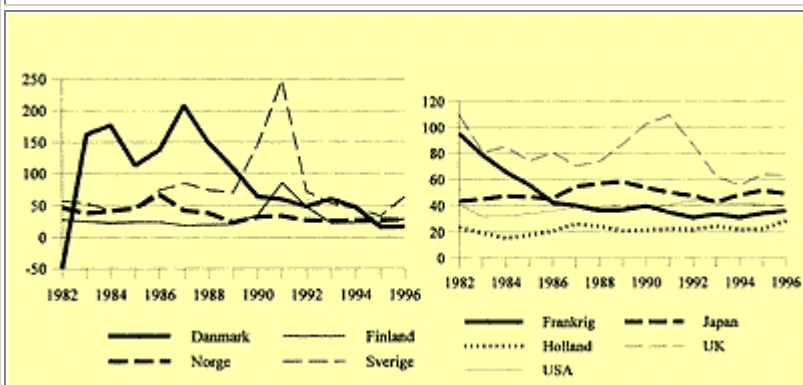
	Mendoza et al. metoden		Volkerink/de Haan metoden	
	Gnst. 1986-95	1996	Gnst. 1986-95	1996
Sverige	44,9	43,4	90,4	63,6
UK	48,0	41,8	79,1	63,4
Japan	50,8	48,9	50,8	48,9
USA	23,7	24,6	39,9	39,1
Frankrig	25,0	23,2	36,0	36,0
Finland	30,5	26,7	32,2	29,2
Holland	22,6	28,1	22,6	28,1
Norge	33,0	26,9	34,5	27,3
Danmark	53,5	12,2	89,9	17,5

Kilde: Volkerink og de Haan (2000)

Som angivet i Volkerink og de Haan mangler der for flere af landene, herunder Danmark, imidlertid oplysninger om opsplitningen af bruttoestindkomsten på selskaber og personligt ejede virksomheder. Dermed bliver nogle af de beregnede skattesatser misvisende. Samtidig inkluderer bruttoestindkomsten også renteudgifter, jordrenter, betaling af royalties mv., der ofte kan fradrages i et vist omfang ved opgørelsen af den skattepligtige selskabsindkomst. Dertil kommer muligheden for at fradrage tab. Endvidere er der tale om et bruttoindkomstbegreb, som ikke er korrigeret for forbrug af fast realkapital, dvs. afskrivninger. Endelig er det en afgørende indvending mod bruttoestindkomsten, at den er en addition af både over- og underskud i selskaberne, mens selskabsskatten kun betales af selskaber med overskud. Skattebasen er således fortsat ganske afvigende fra, hvad en "sand" base ville være. Det er ud fra tilgængelige makroøkonomiske data imidlertid ikke muligt at korrigere skattebasen for disse faktorer.

Figur 1. Gennemsnitlig effektiv selskabsskattesats 1982-1996 (pct.)

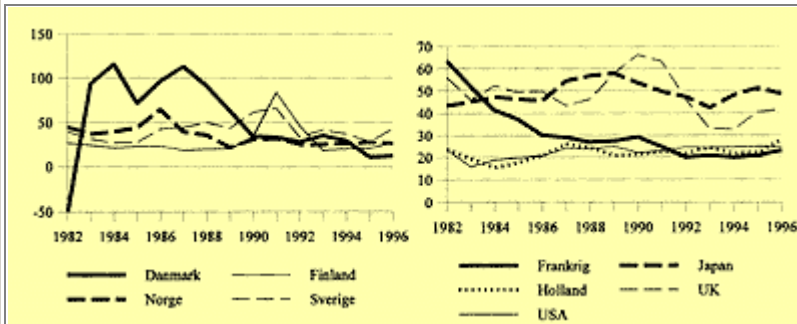
(Volkerink og de Haan metode)



Kilde: Volkerink og de Haan (2000), tabel 20

Figur 2. Gennemsnitlig effektiv selskabsskattesats 1982-1996 (pct.)

(Mendoza et. al. metoden)



Kilde: Volkerink og de Haan (2000), tabel 16

Problemerne med at opgøre selskabernes overskud på en retvisende måde ud fra nationalregnskabet har meget stor praktisk betydning. Som det fremgår af tabel 4 og figur 1-2, har de beregnede effektive selskabsskattesatser udvist markante udsving over de seneste ti år. For Danmarks vedkommende har satsen varieret mellem -484 pct. i 1982 (uden for figur) og 209 pct. i 1987 ifølge Volkerink og de Haan metoden. Disse udsving - der har været specielt kraftige ved store konjunkturudsving i økonomien - dækker ikke over tilsvarende ændringer i skattereglerne, men primært over statistiske problemer.

I det senest opgjorte år (1996) er udsvingene forholdsvis moderate i de fleste lande, og her placerer Danmark sig som det land, der har lavest effektiv beskatning. Også de øvrige små lande, bortset fra Sverige, har forholdsvis lav beskatning.

Men selv om resultaterne fra 1996 forekommer mere plausible end de fleste tidligere år, kan man ikke se bort fra de betydelige statistiske problemer i opgørelsen.

Gennemsnitlige effektive skattesatser på baggrund af virksomhedsoplysninger

En måde at imødegå problemerne forbundet med nationalregnskabstal på er at tage udgangspunkt i faktiske selskabsoplysninger. Således kan skattebetalingen i det enkelte selskab sættes i forhold til indkomsten i selskabet før skat opgjort efter regnskabsreglerne. Buijink et. al. (1999) har beregnet gennemsnitlige effektive selskabsskattesatser for EU-landene på baggrund af selskabsoplysninger fra et udvalg af selskaber. Undersøgelsen fokuserer på forskellen mellem de formelle satser og de gennemsnitlige effektive satser, som selskaberne faktisk betaler i de enkelte lande i EU. De gennemsnitlige effektive satser beregnes ved den faktiske skat betalt af et selskab i et givet år sat i forhold til den regnskabsmæssigt opgjorte indkomst før skat for selskabet i det samme år.

Undersøgelsen koncentrerer sig om fremstillingsvirksomheder med udgangspunkt i CD-ROM databasen Worldscope. Der ses dermed bort fra finansielle selskaber som banker og forsikringsselskaber. Derudover er selskaber, der er inaktive som følge af konkurs eller lignende, udeladt. Dette resulterer i et samlet datasæt på 3.000 selskaber i hele EU - heraf 101 i Danmark.

Resultaterne af undersøgelsen fremgår af tabel 5.

Tabel 5. Gennemsnitlig effektiv selskabsskattesats (pct.) - mikrodata

	Antal virksomheder	Formelle satser		Effektiv sats	Spænd ml. formel og eff. sats
	Gennemsnit 1990-96	1996	Vægtet 1990-96	gnst. Gennemsnit 1990-96	Gennemsnit 1990-96
Tyskland	319	56/42	50,1	38,5	11,5
Frankrig	289	36,7	34,7	32,8	1,9
Holland	123	35	35,0	31,8	3,2
Finland	69	28	34,0	29,8	4,2
Danmark	101	34	35,8	29,4	6,4
UK	832	33	33,4	29,0	4,4
Sverige	103	28	28,5	27,5	1,1
EU	-	-	36,5	26,9	9,6

Kilde: Buijink et. al. (1999).

Det fremgår, at Danmark placerer sig under midten som nr. 5 af de her præsenterede lande, når den gennemsnitlige effektive selskabsskattesats betragtes.

Undersøgelsen koncentrerer sig som nævnt kun om fremstillingsvirksomheder og kan således ikke anvendes i forhold til andre brancher. Dertil kommer, at det i en sådan undersøgelse er vanskeligt at vurdere, om de udvalgte selskaber er repræsentative for de enkelte lande. Samtidig kan forskellige regnskabsopgørelsesmetoder få betydning for resultaterne. Forskelle i regnskabsprincipper - herunder værdiansættelse - kan efter omstændighederne medføre meget store afvigelser. Dertil kommer tidspunktet for, hvornår skatten indbetales. I Danmark er der for eksempel en a conto ordning for betaling af selskabsskat.

En undersøgelse som denne vil, som ved beregninger med udgangspunkt i makroøkonomiske data, ofte indebære problemer med periodisering, fordi den faktisk betalte skat ikke har en klar sammenhæng til årets resultat. Det gælder for flere forhold som eksempelvis afskrivninger og mulighederne for underskudsfræførsel. Sidstnævnte vil for eksempel påvirke resultatet, fordi det i nogle år ikke vil se ud, som om selskabet pålægges en skattebyrde, fordi virksomheden benytter sig af tidligere års underskud. Dertil kommer, at udviklingen i udskudte skatter ikke kendes, hvorfor årets skat kan skyldes udløste gamle skatter.

Også reglerne om opgørelse af indkomsten vil få betydning, for eksempel hvis der er tale om udbytte fra et datterselskab. Dette vil blive medregnet i indkomsten flere gange.

For eksempelvis danske virksomheder vil det også være en væsentlig fejlkilde, at det ikke kan ses, om det er den enkelte virksomheds eller en koncerns indkomst, der sammenlignes med, eller om reglerne om sambeskatning har været anvendt. Det giver desuden problemer, at det ikke kan ses i regnskabet, om der er tale om betalt dansk skat eller udenlandsk skat.

Grundlæggende er der altså ingen generel og entydig måde at beregne gennemsnitlige, effektive selskabsskattesatser på, hverken ud fra makroøkonomiske data eller ud fra mikrodata hentet fra selskabers regnskabsoplysninger.

Marginal effektiv beskatning af selskabers realinvesteringer

En anden indgangsvinkel til vurdering af den effektive selskabsbeskatning er at beregne beskatningen for en hypotetisk virksomhed eller investering med udgangspunkt i de enkelte landes formelle skattesatser, afskrivningsregler og beskatning ved forskellige typer finansiering (tilbageholdt overskud, ny egenkapital og fremmedkapital). Modsat beregninger på faktiske virksomhedsdata er udgangspunktet her en teoretisk investering, hvor der er gjort antagelser om sammensætningen af aktiver, finansieringsformer med videre.

King og Fullerton (1984) udviklede således en metode på dette grundlag, som anvendes hyppigt i internationale sammenligninger, jf. appendix 1.

Baker og McKenzie (1999) har for det hollandske finansministerium i forbindelse med Buijink et. al. (1999) foretaget beregninger af marginale effektive skattesatser ved anvendelse af metoden fra King og Fullerton (1984).

Tabel 6. Marginal effektiv selskabsskattesats

	1998
Frankrig	40,7
Tyskland	37,0
EU-gennemsnit	24,3
Holland	23,2
Danmark	22,8
UK	22,3
Finland	18,1
Sverige	17,2

Note: Investeringen antages at bestå af ca. 17,5 pct. maskiner, 13 pct. bygninger, 38,25 pct. finansielle aktiver, immaterielle aktiver 1,4 pct. og 29,8 pct. varelager. Finansieringen antages udgjort af 55,5 pct. tilbageholdt overskud, 10 pct. ny egenkapital og 34,5 pct. fremmedkapital (gæld). Inflationstakt antaget 1,1 pct., realrente før skat på 10 pct. Der er anvendt følgende økonomiske afskrivningsrater: Maskiner 17,5 pct., bygninger 3,1 pct. og immaterielle aktiver 15,35 pct.

Kilde: Baker og McKenzie (1999)

Det fremgår af tabel 6, at Danmark placerer sig under EU-gennemsnittet og i midten af feltet.

Chennells og Griffith (1997) har ligeledes beregnet marginale effektive selskabsskattesatser på baggrund af King og Fullerton-metoden for et udvalg af lande.

Tabel 7. Marginal effektiv selskabsskattesats

	Gnst. 1984-93	1994
Japan	45,2	43,5
USA	19,3	22,4
Tyskland	30,0	19,2
UK	15,1	17,3
Frankrig	14,7	8,5

Note: Investeringen antages at bestå af 50 pct. maskiner, 28 pct. bygninger og 22 pct. varelager. Finansieringen antages udgjort af 55 pct. tilbageholdt overskud, 10 pct. ny egenkapital og 35 pct. fremmedkapital (gæld). Inflationstakt antaget 3,5 pct., realrente på 10 pct. Der er anvendt følgende økonomiske afskrivningsrater: Maskiner 12,25 pct., bygninger 3,61 pct. og varelager 0 pct.

Kilde: Chennells og Griffith (1997)

Også i denne undersøgelse placerer Japan sig med den markant højeste selskabsbeskatning.

King og Fullerton-metoden anvendes ofte, men den har nogle grundlæggende svagheder. Resultaterne er således meget følsomme over for ændringer i beregningsforudsætningerne. Det vedrører blandt andet branchetype- og inflationsforudsætninger. En afgørende faktor er de vægte, hvormed henholdsvis de forskellige aktiver indgår i investeringsporteføljen og de forskellige finansieringselementer indgår i finansieringen. Metoden er således ikke i stand til at beskrive den gennemsnitlige effektive beskatning, fordi erhvervsstrukturen og kapitaldannelsen varierer mellem forskellige lande (bl.a. som følge af forskellige skatteregler). Metoden er bedst egnet til at belyse lokaliseringssincitamentet for bestemte typer af virksomheder. Skulle metoden kunne anvendes til begge dele, ville det være nødvendigt at kende en virksomheds portefølje- og produktionsfunktion, hvilket vil kræve yderligere stiliserede antagelser.

OECD beregner årligt marginale effektive person- og selskabsskattelejer i forbindelse med deres "Surveillance of Tax Policies", jf. OECD (1999c), på baggrund af King og Fullerton metoden.

Resultaterne ved et vægtet gennemsnit fremgår af tabel 8. Indikatoren angiver i hvilken grad, person- og selskabsbeskatningen driver kravet til realafkastet før skat på en investering op. Skal en investering give et realafkast efter skat på 5 pct. kræves i eksempelvis Danmark et realafkast før skat på 7,6 pct. (5+2,6).

Tabel 8. Marginal effektiv person- og selskabsskattele

	1991	1998
Japan	2,8	3,0
Frankrig	2,1	3,0
Danmark	2,1	2,6
UK	2,0	2,2
USA	3,0	2,1
Holland	1,9	2,0
EU og OECD-gennemsnit	1,9	1,9
Sverige	2,6	1,8
Finland	4,5	1,7
Tyskland	1,0	1,4
Norge	2,4	1,3

Note: Det er antaget, at husholdningerne skal opnå et realafkast efter skat på 5 pct. p.a. Investeringen antages at bestå af 50 pct. maskiner, 28 pct. bygninger og 22 pct. varelager. Finansieringen antages udgjort af 55 pct. tilbageholdt overskud, 10 pct. ny egenkapital og 35 pct. fremmedkapital (gæld).

Kilde: OECD (1999c)

Et helt afgørende problem ved disse beregninger er, at de kun har interesse for en lukket økonomi, det vil sige uden internationale kapitalbevægelser. I åbne økonomier er det afgørende for virksomhedens valg af investeringsomfang mv. alene skatter på virksomheder. Beskatningen af investorer vil derimod påvirke den samlede nationale opsparing i investors bopælsland. Det er kun i en lukket økonomi, at opsparing og investering svarer til hinanden, og hvor skatten på opsparing påvirker investeringerne og vice versa. Den sammensatte skattele er således ikke relevant som mål for den effektive selskabsbeskatning.

Sammenligning af reglerne for indkomstopgørelse og fradrag

I mangel på et oplagt mål for den effektive selskabsbeskatning kan et mere retvisende billede formentlig fås ved en omfattende sammenligning af reglerne for opgørelsen af indkomst og fradrag samt satser. Bilag 1 præsenterer en oversigt over forskellige regler i de enkelte lande. De grundlæggende træk i skattesystemerne ligner hinanden - dvs. indkomstopgørelse, fradrag for driftsomkostninger, mulighed for at afskrive osv.

De præsenterede lande anvender typisk globalindkomstprincippet ved indkomstopgørelsen, dvs. selskaber beliggende i et land beskattes af dets indkomst fra såvel dette som andre lande. Frankrig adskiller sig herfra.

Der er i de præsenterede lande generelt fradrag for driftsomkostninger. Der kan dog være fradragbegrænsninger, eksempelvis hvad angår udgifter til repræsentation, bestikkelse og lignende. De færreste lande giver mulighed for varelager nedskrivning.

Endelig spiller mulighederne for afskrivninger på bygninger henholdsvis maskiner en central rolle. Det er kun de overordnede træk, der er beskrevet i bilag 1. Landene anvender typisk saldo princippet for afskrivning af maskiner med årlige afskrivningssatser på typisk 20-30 pct. De angivne satser er ofte maksimumssatser. Der er i flere af landene mulighed for at vælge lineær afskrivning i stedet for saldoafskrivning.

De fleste lande giver mulighed for lineær afskrivning af bygningsinvesteringer med mellem 2 og 5 pct. årligt. I Finland afskrives bygninger efter saldo princippet.

Det fremgår af sammenligningen, at Danmark generelt har gunstige afskrivningsregler med en saldoafskrivningssats på 30 pct. årligt for maskiner og en lineær afskrivningssats på 5 pct. årligt for bygninger.

Som tidligere nævnt er de formelle selskabsskattesatser i Sverige og Norge på 28 pct., men satserne er reelt snarere 26 pct. på grund af henholdsvis konjunkturudligningsordningen i Sverige og gunstige afregningsregler i Norge.

4. Konklusion

Gennemgangen af de hyppigst anvendte indikatorer for den effektive selskabsbeskatning viser, at det ikke er muligt at udpege én specielt retvisende indikator for internationale forskelle.

De metoder, som sætter det faktiske provenu i forhold til et bredt indkomstbegreb fra nationalregnskabet (som BNP eller privat BFI), inkluderer indkomster i basen, som langt overstiger selskabernes indkomster. Således er størsteparten lønsum. Disse mål ville være plausible, hvis der i alle lande var det samme forhold mellem henholdsvis selskabsindkomster og de øvrige indkomster, men det er der ikke belæg for at antage. Der er med metoden fra Mendoza et al. forsøgt at rense for en del af de øvrige indkomster, men dette snævrere mål udviser resultater, der alene i kraft af voldsomme udsving fra år til år gør det implausibelt. Forklaringen er grundlæggende, at det ikke er muligt at udskille selskabsindkomsterne tilstrækkeligt præcist i nationalregnskaberne. Samtidig er det et generelt problem, at årets skatteprovenu fra selskabsbeskatningen ikke blot afhænger af årets indkomster, men tillige af blandt andet fremførte underskud og afregningsregler med udskydelse.

Metoder, som baserer sig på at anvende gældende selskabsskattesatser, afskrivningsregler og andre skatteregler på en hypotetisk modelvirksomhed eller -investering, er ikke i stand til at beskrive den gennemsnitlige effektive beskatning, fordi erhvervsstrukturen og kapitaldannelsen varierer mellem forskellige lande (bl.a. som følge af forskellige skatteregler). Disse metoder er bedst til at belyse lokaliseringincitamentet for bestemte typer af virksomheder. Men resultaterne er generelt ret følsomme over for ændringer i beregningsforudsætningerne.

Problemet med ikke at kunne udpege én retvisende generel metode ville imidlertid være mindre, hvis alle eller de fleste metoder kom til nogenlunde samme rangordning og relative forskelle i beskatningsniveau mellem landene.

En måde at søge efter systematik i analyserne på er at betragte, hvordan resultaterne for det enkelte land falder ud. I tabel 9 er således angivet, hvordan landenes skatteniveauer er rangordnet i de forskellige analyser (højeste beskatning medfører placering som nummer et).

Tabel 9. Rangordning ifølge alle indikatorer (Højeste beskatning medfører placering som nr. 1)

Tabel	1	2	3	4a	4b	5	6	8
Danmark	6	7	7	9	9	5	4	3
Finland	8	3	4	6	6	4	6	8
Frankrig	4	9	8	8	5	2	1	1
Holland	5	1	3	4	7	3	3	6
Japan	2	1	6	1	3	-	-	1
Norge	9	3	1	5	8	-	-	10
Storbritannien	7	5	2	3	2	6	5	4
Sverige	9	6	5	2	1	7	7	7
Tyskland	1	10	10	-	-	1	2	9
USA	3	7	9	7	4	-	-	5

Note: 1=Formel skattesats 2000, 2= Andel af BNP 1998 (skøn), 3=Andel af privat BFI 1997, 4a=Gennemsnitlig effektiv selskabsskattesats 1996, Mendoza et al. metoden, 4b= Gennemsnitlig effektiv selskabsskattesats 1996, Volkerink & de Haan metoden, 5=Gennemsnitlig effektiv selskabsskattesats, virksomhedsdata, vægtet gennemsnit 1990-96, 6=Marginal effektiv selskabsskattesats 1998, 8=Marginal effektiv person- og selskabsskatte-kile 1998.

Det springer især i øjnene, at Japan stort set overalt har en meget høj placering. Det kan tages som udtryk for en relativ høj effektiv selskabsbeskatning. Ingen af de øvrige lande har imidlertid en tilsvarende klar tendens - for Tyskland er billedet endog meget broget med den højeste formelle skattesats og de laveste effektive satser målt ved beskatningens andel af BNP og privat BFI.

Det noget brogede billede, der fremkommer i tabel 9, kan undersøges nærmere ved at beregne korrelationskoefficienter mellem de refererede undersøgelses resultater. Ved en perfekt positiv sammenhæng mellem to analysers resultater er korrelationskoefficienten 1, og ved en perfekt negativ sammenhæng har den værdien -1. Desto svagere sammenhængen er, jo tættere er værdien på 0. Resultaterne af en Spearman-korrelationsanalyse, hvor det er rangordningen og ikke det relative niveau for beskatningen, der regnes på, fremgår af tabel 10.

Tabel 10. Spearmankorrelationskoefficienter

Tabel	1	2	3	4a	4b	5	6	8
1	1	-0,29	-0,26	-0,09	0,08	** 0,89	*** 0,96	0,39
2		1	** 0,71	* 0,68	-0,03	-0,39	-0,50	-0,02
3			1	** 0,70	0,04	-0,64	-0,32	0,21
4a				1	* 0,65	-0,60	-0,60	-0,10
4b	1	-0,49	-0,49	0,19				
5						1	** 0,86	-0,14
6							1	0,32
8								1

* angiver 10 pct. konfidensinterval, ** 5 pct., *** 1 pct.

Som det fremgår, kan der ikke findes større klynger af analyser, som giver nogenlunde samme rangordning af de enkelte lande. Der tyder dog på at være en vis korrelation mellem rangordningen for den formelle sats og den gennemsnitlige effektive selskabsskattesats på virksomhedsdata samt mellem den formelle sats og den marginale effektive selskabsskattesats. Det kunne tyde på, at for virksomheder, der er nogenlunde ens (med hensyn til branche, størrelse eller lignende), opgøres skattebasen forholdsomt også nogenlunde ens. I den udstrækning, det er tilfældet, vil den formelle selskabsskattesats kunne anvendes til rangordning af landene. Tabel 10 understreger dog grundlæggende problemerne med at finde håndfaste udtryk for den effektive selskabsbeskatning.

Selv om det således er vanskeligt på baggrund af eksisterende undersøgelser at drage generelle konklusioner om den relative effektive gennemsnitlige beskatning internationalt, kan der påpeges en række forhold om den danske selskabsbeskatning.

For det første er den formelle skattesats på 32 pct. klart højere end i resten af Norden, herunder i Norge og Sverige, der har satser på 28 pct. (26 pct. korrigeret for skematiske hensættelsesmuligheder).

For det andet er der ingen systematisk tendens til, at den effektive beskatning også ligger højere i Danmark. En del af forklaringen kan findes i, at de danske afskrivningsregler er gunstigere.

Der kan således være grundlag for at gå videre ad den hidtidige vej i skattepolitikken med samtidig nedsættelse af den formelle sats og en udvidelse af skattebasen. En sådan tilpasning vil dels kunne forbedre incitamenterne til at lokalisere virksomhed i Danmark, dels reducere interne forvridninger i den danske erhvervsstruktur, som anført i Skatteministeriet m.fl. (1999).

Dertil kommer, at den formelle selskabsskattesats er vigtig som signalværdi, ikke mindst når det er vanskeligt at sige noget entydigt om den effektive beskatning.

5. Appendix 1

Den marginale effektive selskabsskattesats (METR - marginal effective tax rate) angiver selskabsbeskatningens påvirkning af nye investeringer ved at måle størrelsen af den skatte-kile, som selskabsbeskatningen driver ind imellem afkastet af en investering før og efter skat. Den marginale investering er defineret som den investering, hvor der netop genereres tilstrækkeligt afkast til at dække alle omkostninger ved investeringen.

Den marginale effektive selskabsskattesats (METR) beregnes således:

$$METR = \frac{R_g - R_n}{R_g}$$

hvor R_g angiver virksomhedens realafkast før selskabsbeskatning af den marginale investering, og R_n angiver realafkastet efter skat af opsparingen, der finansierer investeringen. For en lille åben økonomi med adgang til de internationale kapitalmarkeder kan der ses bort fra beskatningen hos opsparereren, for eksempel den person, der finansierer investeringen, da beskatning af opsparereren kun vil have betydning for opsparingens størrelse⁽⁵⁾. Da kan R_n erstattes af verdensmarkedsrenten R .

R_g er bestemt af det reale afkast af den marginale investering fratrukket investeringens økonomiske værdiforringelse. Således har aktivernes levetid betydning for den marginale effektive selskabsskattesats.

I beregningerne er der forskellige mulige kombinationer af aktiver, der investeres i, brancher, finansieringsformer og ejerskabsformer. I King og Fullerton (1984) betragtes således følgende muligheder.

- 3 aktiver: Maskiner, bygninger og varelager.
- 3 brancer: Fremstillingsvirksomhed, anden industri og handel.
- 3 finansieringsformer: Tilbageholdt overskud, ny egenkapital og fremmedkapital (gæld).
- 3 ejerskabsformer: Husholdninger, skattefritagne institutioner og forsikringselskaber.

I afsnittet fokuseres på forskellige typer af aktiver og finansieringsformer. De marginale effektive selskabsskattesatser vil afhænge af sammensætningen af aktiver, der investeres i, da eksempelvis afskrivningsreglerne får betydning her. Hvad angår finansiering, vil eksempelvis rentefradragsværdien få betydning for den marginale effektive selskabsskattesats, når der anvendes fremmedkapital som finansieringskilde.

Effekten af sammensætningen af investeringsportefølje og finansieringsform på virksomhedens realafkast R_0 kan illustreres således:

$$R_0 = (1 - \tau_c) \left(1 - \frac{R_f}{R_0 + R_f + \delta} \right) \frac{1}{(1 - \tau_c)} - \delta$$

Da der divideres med $(1 - \text{selskabsskattesatsen } u)$ og den økonomiske værdiforringelse δ fratrækkes, er det angivne realafkast før selskabsbeskatning.

$$(R_0 + \delta) \left(1 - \frac{R_f}{R_0 + R_f + \delta} \right)$$

angiver virksomhedens omkostninger forbundet med at holde 1 kr. kapital i en periode. R_f angiver den reale efter skat omkostning for finansiel kapital, hvor der tages højde for den andel, der finansieres af gæld, korrigeret for fradragsværdien for renteudgifter, og den andel, der finansieres af egenkapital. δ angiver som nævnt den økonomiske værdiforringelse.

$$(1 - u) \left(1 - \frac{R_f}{R_0 + R_f + \delta} \right)$$

angiver efter skat omkostningen ved at skaffe 1 kr. kapital. $(1 - u)$ reducerer prisen på kapital, fx som følge af muligheden for at anvende fradragsberettigede investeringshenlæggelser. u angiver selskabsskattesatsen, τ_c angiver inflationstakten og δ udtrykker værdien af de skattemæssige afskrivninger.

Flere undersøgelser anvender gennemsnitlige vægte for investeringsportefølje og finansieringssammensætning som anvendt i OECD (1991). Det betyder en aktivsammensætning på 50 pct. maskiner, 28 pct. bygninger og 22 pct. varelager, samt en finansieringssammensætning på 55 pct. tilbageholdt overskud, 10 pct. ny egenkapital og 35 pct. fremmedkapital (gæld).

Der ses i afsnittet bort fra grænseoverskridende investeringer, da fokus er et givet lands beskatning af egne selskabers investeringer.

Bilag 1

Grundlæggende træk i udvalgte landes skattesystemer, 2000

Land	Danmark	Norge	Sverige
Generelt fradrag for driftsomkostninger	Ja	Ja	>Ja
Begrænsninger på fradrag	Ja - repræsentation (25 pct. fradrag) og intet fradrag for udgifter til bestikkelse.	Ja - ingen fradrag for repræsentation og udgifter til bestikkelse. Kun begrænset fradrag for gaver	Ja - repræsentation (beløb max.), ej fradrag for kontingenter.
Afskrivning, maskiner	30 pct. årligt, saldo	M askiner 30 pct. årligt, saldo. Last-biler mv. 25 pct., biler og skibe 20 pct., fly 12 pct.	3 0 pct. årligt, saldo
Afskrivning, bygninger	5 pct. årligt, lineært. Ikke kontor-bygninger mv.	4 pct. årligt., saldo. Kontorbygninger 1 pct.	1,5 - 5 pct. årligt, lineært
Varelagernedskrivning	Op til 15 pct. for husdyr	Nej	3 pct. (hvis gjort i regnskabet)
Indkomstopgørelse	Globalindkomst	Globalindkomst	Globalindkomst

Grundlæggende træk i udvalgte landes skattesystemer, 2000

Land	Finland	Tyskland	Holland
Generelt fradrag for driftsomkostninger	Ja	Ja	Ja
Begrænsninger på fradrag	Ja	Ja - gaver, repræsentation, bestikkelse. Kun halvt fradrag for honorar til bestyrelsesmedlemmer. Ikke fradrag for udgifter, der vedrører skattefrie udbytter.	Ja
Afskrivning, maskiner	30 pct. årligt, saldo. Særlige regler for biler.	30 pct. årligt, saldo eller lineærtMaskiner 10 pct., biler og lastbiler 20-25 pct.	20/30 pct., saldo eller 10/15 pct., lineært ¹⁾
Afskrivning, bygninger	Saldo 7 pct. årligt, for industribyggn., 4 pct. for kontor mv. 20 pct. for forskningsbygninger.	4 pct. årligt, lineært	2-3 pct., lineært ¹⁾
Varelagernedskrivning	Nej	Nej	Nej
Indkomstopgørelse	Globalindkomst	Globalindkomst	Globalindkomst

¹⁾ 1999-tal. Jf. OECD (2000c).

Grundlæggende træk i udvalgte landes skattesystemer, 2000

Land	Frankrig	Storbritannien	USA
Generelt fradrag for driftsomkostninger	Ja	Ja	Ja
Begrænsninger på fradrag	?	Ja	Ja - uforholdsmæssige store lønninger. Begrænsninger i rentefradragsretten, Udgifter der vedrører skattefrie indtægter.
Afskrivning, maskiner	12,5-25 pct. årligt, saldo ¹⁾ (Mulighed for lineær afskrivning)	25 pct. årligt, saldo. (Max 3000 £ årligt for biler).	Afhænger af aktivets fysiske levetid (skematisk opdeling i klasser).
Afskrivning, bygninger	2-5 pct., lineært ¹⁾	4 pct. årligt, lineært	2,564 pct., lineært
Varelagernedskrivning	Nej	Nej	Nej
Indkomstopgørelse	Territorialbeskatning af selskabsoverskud (dog en række undtagelser). Globalindkomst for royalty, renter, udbytter mv. (passiv investeringsindkomst).	Globalindkomst	Globalindkomst

¹⁾ 1999-tal. Jf. OECD (2000c).Kilde: International Bureau of Fiscal Documentation (2000), OECD (2000c) og PriceWaterhouseCoopers (1999).

7. Litteraturliste

Baker og McKenzie (1999) "Survey of the Effective Tax Burden in the European Union". Hollands Finansministerium.

Buijink, Willem, Boudewijn Janssen og Yvonne Schols (1999) "Corporate Effective Tax Rates in the European Union". Hollands Finansministerium.

Chennells, Lucy og Rachel Griffith (1997) "Taxing Profits in a Changing World", London: Institute for Fiscal Studies.

International Bureau of Fiscal Documentation (2000) "European Taxation: Taxation of Corporations", Amsterdam.

King, M. A. og D. Fullerton (1984) "The Taxation of Income from Capital", Chicago and London: The University of Chicago Press..

KPMG (2000) "Corporate Tax Rate Survey", January 2000.

KPMG (1999) "Corporate Tax Rate Survey", January 1999.

Mendoza, Enrique, Assaf Razin og Linda Tesar (1994) "Effective tax rates in macroeconomics Cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption", Journal of Monetary Economics 34 (1994) p. 297-323.

OECD (1991) "Taxing Profits in a Global Economy. Domestic and International Issues", Paris: OECD

OECD (1999a) "Revenue Statistics 1965/1998", Paris: OECD

OECD (1999b) "National Accounts, volume II, 1960-1997, detailed tables", Paris: OECD: CD-rom.

OECD (1999c) "Surveillance of Tax Policies: A framework for EDRC Country reviews", Paris: OECD.

OECD (2000a) "National Accounts of OECD Countries, Main Aggregates, volume 1, 1988-1998", Paris: OECD.

OECD (2000b) "Tax Burdens. Alternative measures", No. 2, Paris: OECD.

OECD (2000c) "The OECD Tax Data Base (1999)", Paris: OECD.

PriceWaterhouseCoopers (1999) "Study of Potential of Effective Corporate Tax Rates in Europe". Hollands Finansministerium.

Skatteministeriet, Finansministeriet og Økonomiministeriet (1999) "Erhvervslivets skattemæssige rammevilkår"

Sørensen, Peter Birch (2000) "The Case for International Tax Coordination Reconsidered", Københavns Universitet, Økonomisk Institut.

Volkerink, Bjørn og Jakob de Haan (2000) "Tax Ratios: A Critical Survey", University of Groningen, Faculty of Economics.

Økonomiministeriet (1997) "Danmark i det økonomiske samarbejde i EU '97".

Økonomiministeriet (1998) "Danmark i det økonomiske samarbejde i EU '98".

1. For yderligere diskussion se Skatteministeriet m.fl. (1999)
2. Kode 1200 i OECD "Revenue Statistics"
3. Kode 3000 i OECD "Revenue Statistics".
4. Henholdsvis kode 4220 og 4120 i OECD "Revenue Statistics".
5. Jf. OECD (2000)

Tal - Statistik på www.skm.dk

1. Indledning

Hvor mange penge opkræves der i skatter og afgifter i Danmark? Hvor meget provenu indbringer de progressive skatter, og hvad betyder det for indkomstfordelingen? Hvor mange skatteydere betaler mellemskat? Hvad skal der betales i grøn ejerafgift for en ny bil? Hvad var satsen for folkepensionsbidraget i 1970?

Svarene på disse og tusind andre spørgsmål kan man finde på Tal-Statistik-siden på Skatteministeriets hjemmeside på Internettet.

I denne artikel gives en kort introduktion til Tal-Statistik-siden og et par eksempler på de analyser, der kan udledes af de mange oplysninger.

Der har været og er fremdeles stor efterspørgsel efter faktuelle oplysninger om satser og beløbsgrænser i skatte- og afgiftslovgivningen. Også efterspørgslen efter statistiske oplysninger om skatter og afgifters økonomiske virkninger har været stærkt stigende, siden det seneste nummer af publikationen Skattepolitisk Redegørelse udkom sidste gang i 1996.

Tilsvarende har der fra Skatteministeriets side været et presserende ønske om at formidle disse oplysninger på en let tilgængelig måde, både til professionelle og ikke-professionelle brugere af skatte- og afgiftslovgivningen, dels som en almindelig serviceydelse og dels af ressourcemæssige årsager, for at spare tid på bl.a. telefoniske forespørgsler om elementære faktuelle oplysninger.

Med Internettet er der skabt adgang til et ideelt forum til informationsspredning både for nye informationer samt aktuelle og historiske oplysninger. Siden Skatteministeriets Departement for alvor kom på Internettet i 1998, er mængden af informationer om skatte- og afgiftssystemet belyst med tal og statistik da også steget eksplosivt. Informationer som både kommer eksterne brugere til gode, og tillige øger vidensdelingen internt i ministeriet.

I dag kan man på Tal-Statistik finde oplysninger om mangt og meget lige fra samtlige satser og beløbsgrænser i hele ministeriets lovgivningskompleks til indkomstfordelinger for både personer og selskaber. Hertil kommer historiske oversigter med lange tidsserier for satser og beløbsgrænser og en række notater om aktuelle skatte- og afgiftsøkonomiske emner.

I juni måned blev Tal-Statistik udvidet med web-publikation "**Skatter og afgifter** - en statistisk belysning" der giver en bred statistisk orientering om skatte- og afgiftssystemet i Danmark. De enkelte sider i publikationen, som kun er tilgængelig i elektronisk form på hjemmesiden, belyser fra forskellige vinkler det gældende skatte- og afgiftssystem og dets fordelingsmæssige virkninger for de ca. 4,5 millioner skattepligtige danskere. En række af siderne indeholder opdateringer af tabellerne i det skattestatistiske afsnit i Skattepolitisk Redegørelse fra 1996.

Fremstillingen giver på en kortfattet og overskuelig måde et indblik i en del af det store statistiske talmateriale, der findes om skatter og afgifter. Et materiale som i det daglige anvendes og opdateres i Skatteministeriet og i de øvrige økonomiske ministerier til brug for bl.a. konjunkturvurderinger, budgettering af skatter og afgifter på de årlige finanslove samt til provenu- og fordelingsberegninger af politiske tiltag på området.

De fordelingsstatistiske oplysninger er udarbejdet i Skatteministeriet ved hjælp af Lovmodellen. Fordelingerne er hovedsageligt baseret på indkomst- og fradragsoplysninger mv. for en stikprøve på ca. 0,3 pct. af befolkningen eller knap 15.000 personer, og oplysningerne er opregnet til befolkningsniveau og fremregnet til aktuelt indkomstår.

Web-siderne indeholder også eksempler på skattebetalingen for en række typiske familier. Familiernes skattebetaling efter gældende regler vises for indeværende år og et par år frem, og samtlige beregningsforudsætninger fremgår af siderne. I tilfælde af kommende ændringer af skattesystemet, der vil påvirke familiernes økonomi, vil eksemplerne blive suppleret med beregninger af konsekvenserne for familierne.

www.skm.dk

Under denne web-adresse ligger "**Skatter og afgifter** - en statistisk belysning", og her kan man bl.a. læse:

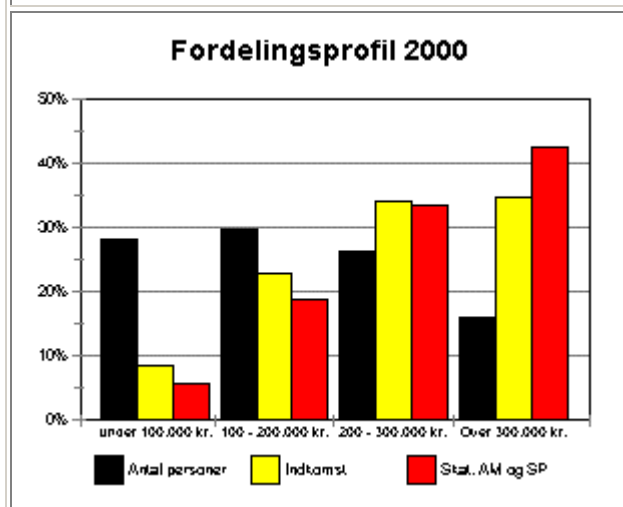
- At der i 2000 opkræves 629 mia. kr. i skatter og afgifter. Det svarer til 49,5 pct. af bruttonationalproduktet (BNP) eller næsten 120.000 kr. pr. dansker.
- At personskat og arbejdsmarkedsbidrag tegner sig for 52 pct., moms og afgifter for 33 pct. og selskabsskat, ejendomsskat og skat af pensionsformuer mv. for 15 pct. af de samlede skatter og afgifter.
- At den nye ejendomsværdiskat, der har afløst lejeværdiskatten, i 2000 indbringer 8,2 mia. kr. eller 4.700 kr. pr. ejerbolig.
- At momsens giver et provenu på ca. 125 mia. kr. eller 24.000 kr. pr. dansker.
- At selskabsskatten i 1998 indbragte ca. 34 mia. kr., og at den finansielle sektor og forretningsservice betalte ca. 40 pct. heraf. I 1991 var andelen 28 pct.
- At 60 pct. af alle selskaber havde positiv indkomst i 1998 imod kun 45 pct. i 1989.
- Pengeinstitutter, forsikringsselskaber og realkreditinstitutter betalte gennemsnitligt ca. 2,5 mia. kr. i selskabsskat i årene 1991-1994, men i de næste 4 år steg beløbet til gennemsnitligt ca. 6,4 mia. kr. om året.
- At bilskatterne indbringer 24 mia. kr. og chokoladeafgiften 1.250 mill. kr.
- At 4,4 mill. personer i gennemsnit betaler 72.000 kr. i indkomstskat, ejendomsværdiskat, arbejdsmarkedsbidrag og særlig pensionsopsparring.
- At 665.000 børnefamilier modtager skattefrie børnecheck på gennemsnitligt 16.400 kr. i 2000.
- At topledere i gennemsnit betaler 50 pct. af deres indkomst i skat og arbejdsmarkedsbidrag, ufaglærte lønmodtagere 37 pct. og pensionister 31 pct.
- At et proportionalt bruttoskattesystem med en skattesats på 38 pct. og uden nogen former for fradrag ville give det samme provenu som der opkræves i dag - men med store forskydninger i skattebyrden.
- At 45 pct. af skatteyderne eller ca. 2 millioner personer kun betaler bundskat og kommuneskat, og at hver femte skatteyder eller 900.000 personer topskat.
- At det vil koste 25 mia. kr. i tabt skatteprovenu at afskaffe de progressive personskatter - mellemskatten og topskatten.
- At 60 pct. eller 2,6 mill. tjener mindre end 200.000 kr. om året, og knap 3 pct. eller 110.000 personer har en personlig indkomst på over 500.000 kr.
- At boligejere mellem 31 og 50 år har de største renteudgifter - og at der er betydelig forskel fra ejer til ejer. I den ene ende har 25 pct. eller 275.000 familier renteudgifter (negativ kapitalindkomst) på gennemsnitligt næsten 90.000 kr., og i den anden ende har andre 275.000 renteindtægter (positiv kapitalindkomst) på gennemsnitligt 6.000 kr.
- At et lømodtagerægtespar med tilsammen 450.000 kr. i indkomst og en ejerbolig vurderet til 1 mill. kr. skal betale 160.000 kr. i skat og bidrag i en gennemsnitskommune. Det svarer til 35,5 pct. af indkomsten i 2000. Andelen falder til 34,7 pct. i 2002 med uændret kommuneskat. Børnechecken til to børn (over 7 år) vil være på 16.800 kr. skattefrit.

2. Fordelingen af indkomsterne og skatten

Et af de emner, der kan fremhæves, er belysningen af personskattesystemets bidrag til den økonomiske omfordeling i samfundet. Virker progressionen i indkomstskattesystemet, så lavindkomstgruppen slipper billigst i skat? Er det de bredeste skuldre, der bærer de største byrder?

Svarene herpå gives på siderne "Fordelingsprofilen - " og "Progressionsprofilen i indkomstskattesystemet", hvor bl.a. figuren nedenfor viser et tydeligt billede af indkomstskattesystemets økonomiske omfordeling blandt de ca. 4,4 millioner danske skatteydere.

Figur 1. Fordelingsprofil 2000



Samtlige skattepligtige er i figuren delt i fire grupper efter størrelsen af deres indkomst - personlig indkomst før fradrag af AM- og SP-bidrag. 28 pct. har indkomst under 100.000 kr., 30 pct. har mellem 100.000 kr. og 200.000 kr., 26 pct. har mellem 200.000 kr. og 300.000 kr., og 16 pct. har over 300.000 kr.

Herudover viser figuren disse indkomstgruppers andele af den samlede indkomst og af de samlede skatter. Det fremgår eksempelvis, at personerne med de laveste indkomster, der udgør 28 pct. af alle skattepligtige har 8 pct. af de samlede indkomster og betaler 6 pct. af skatterne. Modsnævningsvis gælder det for højindkomstgruppen, at deres andel af de samlede skatter overstiger deres andel af de samlede indkomster.

Hvis vi havde haft et proportionalt skattesystem, med én skattesats for både lave og høje indkomster, ville søjlerne for indkomster og skatter i figuren have været lige høje.

Tabel 1. Personer fordelt efter indkomst i 2000

Indkomstinterval	Antal personer		Personlig indkomst før fradrag af AM- og SP-bidrag			Indkomstskat, ejendomsværdiskat, arbejdsmarkedsbidrag og særlig pensionsbidrag		
	Kr.	(1.000)	Pct.	Mia. kr.	Pct.	Gns. kr./pers.	Mia. kr.	Pct.
Under 100.000	1.245	28	71	8	57.000	18	6	15.000
100.001-200.000	1.320	30	191	23	145.000	59	19	45.000
200.001-300.000	1.165	26	287	34	246.000	107	33	92.000
300.001-500.000	595	13	215	26	362.000	93	29	157.000
over 500.000	110	3	77	9	697.000	42	13	383.000
Alle skattepligtige	4.435	100	841	100	190.000	319	100	72.000

Anm: Lovmodelberegninger på grundlag af stikprøve på ca. 0,3 pct. af befolkningen.

I ovenstående oversigt er gengivet tallene bag figuren inkl. et ekstra indkomstinterval blandt de højeste indkomster.

I 2000 betaler de 4,4 mill. skattepligtige personer i gennemsnit 72.000 kr. i indkomstskat, ejendomsværdiskat, arbejdsmarkedsbidrag og særlig pensionsopsparing. De laveste indkomstgrupper (under 200.000 kr.) betaler gennemsnitligt ca. 30.000 kr, mens den højeste indkomstgruppe (over 500.000 kr.) i gennemsnit betaler 383.000 kr.

Næsten 6 ud af 10 danskere, inkl. pensionister, ledige, studerende m.fl., har en indkomst under 200.000 kr. Det er i tal over 2 1/2 mill. personer.

Kun knap 3 ud af hver 100 eller 110.000 personer tjener over 500.000 kr., men de betaler til gengæld 13 pct. af de samlede skatter. Det vil sige, at vi har et skattesystem, hvor de bredeste skuldre bærer de største byrder.

3. Selskabers indkomster og skat

Det er også værd at fremhæve, at publikationen indeholder en række nye statistiske oplysninger om selskaber og fonde, og om udviklingen i deres indkomstforhold og skattebetaling i den seneste halve snes år.

Selskabsskattesatsen var 38 pct. i 1991, og er gradvist nedsat til 32 pct. fra og med 1999. Ud af ca. 75.000 selskaber betaler 60 pct. eller ca. 45.000 selskaber med positiv indkomst skat, mens godt 30.000 eller 4 ud af 10 selskaber har en så lav skattepligtig indkomst eller underskud, at de ikke betaler skat. I 1991 havde kun ca. 45 pct. af selskaberne positiv indkomst og betalte skat.

I 2000 forventes der at blive betalt i alt ca. 32 mia. kr. i samlet selskabsskat svarende til ca. 5 pct. af de samlede skatter og afgifter. Heraf kommer 4,5 mia. kr. fra kulbrinteskattepligtige selskabers virksomhed ved olie og gasindvinding.

Detaljerede branchefordelingsoplysninger viser, at finansieringsvirksomhed m.v. og forretningsservice er den branche, der tegner sig for den største del af provenuet - nemlig op imod 40 pct. i 1998. Det er et skift siden begyndelsen af 90'erne, hvor andelen lå omkring 25 - 30 pct., og var på niveau med industrien og handels-, hotel- og restaurationsvirksomhed. Sidstnævnte brancher bidrager hver med omkring 20 pct. af provenuet i 1998, jf. nedenstående oversigt.

Tabel 2. Selskabsskat fordelt på brancher 1991-1998

Indkomstår	1991	1994	1997	1998
Branche	Pct.	Pct.	Pct.	Pct.
Landbrug, fiskeri og råstofudvinding	8	7	7	6
Industri	27	25	21	20
Energi- og vandforsyning	0	0	1	0
Bygge- og anlægsvirksomhed	4	4	3	3
Handel-, hotel- og restaurationsvirksomhed	26	28	19	19
Transportvirks., post og telekommunikation	3	4	8	7
Finansieringsvirks. m.v., forretningsservice	28	29	37	40
Offentlige og personlige tjenesteydelser	2	2	2	1
Uoplyst erhverv	2	3	3	3
Alle selskaber	100	100	100	100
I alt, ca. mia. kr.	13,4	17,4	29,0	34,0

Kilde: Danmarks Statistik.

På web-siderne offentliggøres for første gang historiske oplysninger baseret på "levende" registre, dvs. tal inkl. ligningsmæssige ændringer i årene efter indkomståret, i modsætning til de hidtil offentliggjorte tal fra Danmarks Statistik, der har været baseret på et "fastfrosset" register indeholdende tal, som de så ud i januar i året 2 år efter indkomståret.

Baseret på detaljerede oplysninger fra Told-Skats selskabs- og fondsskatteregister foretages bl.a. en analyse af sammenhængen mellem aconto-selskabsskatten og selskabernes slutskat for årene 1992 - 1998, og endvidere vises detaljerede oplysninger om selskabers nedslag for udenlandsk indkomst og den såkaldte udlandslempelse.

Størstedelen af selskabernes skat indbetales som acontoskat i løbet af året. Denne måde at betale selskabsskat på blev indført med virkning fra indkomståret 1993, hvor selskabsskatteprocenten samtidig blev nedsat fra 38 pct. til 34 pct.

Godt 40 pct. af selskabsskatten blev omfattet af acontoordningen allerede i 1992 i forbindelse med en særlig frivillig overgangsordning. Det vurderes, at det overvejende var større selskaber med god likviditet, der

indtrådte på dette tidspunkt. Herefter var andelen nogenlunde konstant, indtil konjunkturopsvinget for alvor løftede selskabsskatten i vejret i 1995. I 1999 skønnes andelen at nå 96 pct.

Frem til 1999 har der været en stærkt stigende tendens til, at acontoselskaberne samlet set har indbetalt mere end indkomstskatten og således har fået overskydende skat.

Det var blandt andet på denne baggrund, at godtgørelsen for overskydende skat nedsattes fra 7 til 6 pct. med virkning fra indkomståret 1998 og yderligere til 4 pct. fra og med indkomståret 2000, hvor også tillægget til restskatten nedsattes fra 11,75 pct. til 10 pct. Dette lovgivningsinitiativ har ført til, at betalingsmønstret nu ændrer sig. For 1999 skønnes selskaberne at have indbetalt 5,8 mia. kr. for meget i acontoskat, mens de i 2000 forventes at indbetale 1,5 mia. kr. for lidt set i forhold til den endelige skat.

Denne forventning støtter sig dels til, at betalingerne af acontoskat i marts 2000 har været meget lavere end forventet, dels til at ovennævnte nedsættelse af godtgørelsen for overskydende skat til 4 pct. reducerer forrentningen af overskydende skat betragteligt. Acontoskatten skønnes at falde ca. 7,3 mia. kr. i 2000 - selv om skønnet for acontoselskabernes endelige skat ligger på samme niveau som i 1999, hvilket er ca. 26 mia. kr. (ekskl. kulbrinteskattepligtige selskaber og fonde).

Det aktuelle renteniveau gør det (fortsat) til en god forretning at undgå restskat, mens det derimod er blevet en dårlig forretning at indbetale acontoskat, der returneres som overskydende skat. Med indførelse af acontoskatteordningen har staten opnået fremrykning af betalingen af betydelige skattebeløb, hvoraf den del, der har repræsenteret overskydende skat, nu synes at være på retur, således at acontoskatten samlet set kommer til at svare bedre til den endelige selskabsskat.

Siderne indeholder, som det er fremgået, et meget stort udvalg af interessante facts om det skattesystem, der lægger beslag på et beløb, der svarer til næsten halvdelen af samfundets samlede produktion. Det er på den baggrund vanskeligt at pege på nogle interessante tal fremfor andre, og der kan kun her opfordres til at søge i stoffet og konstatere mangfoldigheden ved selvsyn. Der henvises i den forbindelse til det fyldige alfabetiske index med stikord til de forskellige afsnit. Herudover kan der foretages fritekstsøgning i hele publikationen og for den sags skyld på hele Tal-Statistik-siden.

Publikationens sider vil fremover blive opdateret i takt med, at der foreligger nyt talmateriale, ligesom nye emner vil blive tilføjet.