

*“Der er derfor behov for en langsigtet strategi, som kan forbedre betalingsbalancen og nedbringe den offentlige gæld. En sådan strategi må indeholde såvel yderligere arbejdsmarkedspolitiske tiltag til nedbringelse af den strukturelle ledighed som reformtiltag på pensionsområdet. Reformerne på pensionsområdet bør bl.a. sigte mod højere tilbage-
trækningsalder og et større element af opsparing.”*

Fra konjunkturkapitlet, Dansk Økonomi, efterår 1996



Hvor skal vi hen, skat?

Af Jens Hauch, Esben Anton Schultz,
Jakob Hald og Peter Mogensen¹

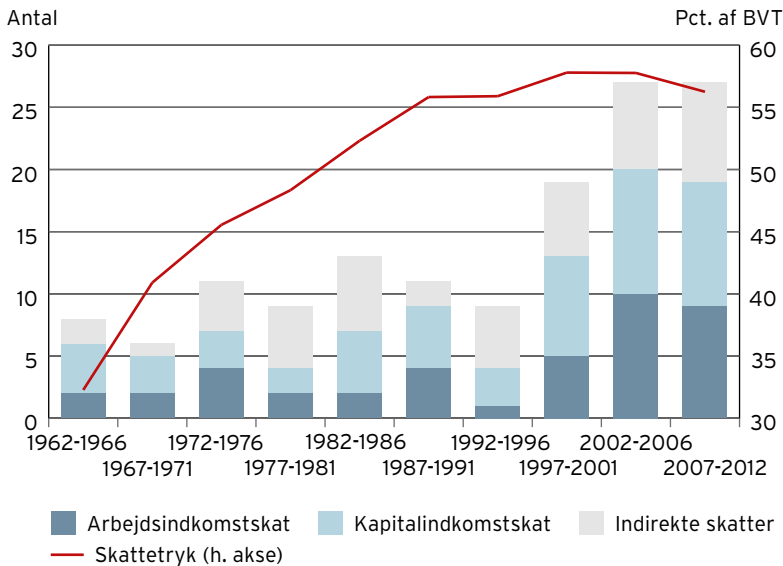
Det danske skattesystem er blevet udviklet betragteligt i De(t) Økonomiske Råds (herefter DØR) levetid, og samlet set er skattetrykket steget, jf. figur 1. På trods af en række skattereformer gennem årene er der fortsat mange udfordringer. Væsentlige dele af systemet er stadig mere forvriddende end nødvendigt, og den fortsatte internationalisering skaber nye udfordringer. Behovet for justering af skattesystemet er derfor stadig til stede.

Det Økonomiske Råd (herefter DØR) har igennem hele sin levetid forholdt sig til skattesystemet og har leveret centrale anbefalinger, og i takt hermed er skattetrykket steget, jf. figur 1. Således diskuterede DØR allerede på side 2 i sin allerførste rapport i 1962, hvorledes indførelsen af omsætningsafgiften havde påvirket udviklingen i forbrugerpriserne. Det var dog først fra midten af 1990erne, hvor skattetrykket nåede op på knap 60 pct. af BVT, at der for alvor kom gang i DØR's mere strukturpolitiske anbefalinger på skatteområdet, jf. figur 1.

¹ Jens Hauch, Esben Anton Schultz, Jakob Hald og Peter Mogensen er hhv. cheføkonom, forskningschef og direktører i tænketanken Kraka. Jens Hauch og Esben Anton Schultz har tidligere været ansat i De Økonomiske Råds Sekretariat.



212 *Figur 1. DØR-anbefalinger (antal) og det danske skattetryk, pct. af BVT*



Anm.: Antallet af anbefalinger er opgjort således, at der i hver DØR-rapport registreres, om der er anbefalinger eller ej inden for hver skattebase, og ikke antallet af anbefalinger eller deres tyngde. Dermed indgår fx en hel rapport om skat med samme vægt som mindre anbefalinger i andre rapporter. Skattesystemet blev behandlet særligt grundigt i rapporterne i E74, E81, F89, F98, F01 og E08.

Kilde: Rapporter fra DØR, Danmarks Statistik, Statistikbanken, ADAM's databank og egne beregninger.

Figuren viser en tæt statistisk sammenhæng mellem skattetryk og antal DØR-anbefalinger.² En kreativ tolkning i lyset af jubilæet kunne være, at udviklingen i skattetrykket måske har skærpet DØR's interesse for at sikre et effektivt skattesystem, mens det med rimelig (statistisk) sikkerhed kan afvises, at det er DØR's anbefalinger, som skulle have medført et højt skattetryk!

² Skattetrykket samvarierer med antallet af DØR-anbefalinger med en R^2 på 0,40. En endnu stærkere samvariation med en R^2 på 0,51 fås, hvis skattetrykket leder antallet af DØR-anbefalinger med et femårsinterval.

Langt de fleste af DØR's skatteanbefalinger har taget udgangspunkt i økonomisk teori og forekommer generelt set hensigtsmæssige, også i et retrospektivt lys. I denne artikel vil vi se nærmere på, hvorledes skattesystemet har udviklet sig i DØR's levetid, og hvilket fokus fremtidige skattereformer bør have.

Hovedpointer

Inden for de forskellige skattebaser (arbejdsindkomst-, kapital- og indirekte beskatning) er der nogle helt overordnede pejlemærker, der med fordel kan fokuseres på fremadrettet:

Arbejdsindkomstbeskatning

- Den progressive beskatning af arbejdsindkomst spiller sammen med overførselssystemet en central rolle, når fordelingsmålsætninger skal nås. Dette hensyn skal bl.a. afvejes over for ønsket om at sikre et højt og kvalificeret arbejdsudbud.
- Den effektive marginalskat på de højeste arbejdsindkomster er formentligt ikke langt fra det niveau, der giver det største skatteprovenu til staten. Det betyder, at det er vanskeligt at omfordele særligt meget mere via højere progressivt beskatning uden samtidig at opleve provenutab.
- Tiltagende international mobilitet af især højtlønnede arbejdskraft kan desuden indebære, at omkostningen ved at fastholde en – i international sammenhæng – høj beskatning af de højeste arbejdsindkomster kan stige over tid.
- Af fordelingspolitiske grunde har Danmark relativt høje og forholdsvis målrettede indkomsterstøttende ydelser. Det betyder sammen med skattesystemet, at gevinsten ved at arbejde fremfor at stå uden for arbejdsmarkedet er forholdsvis beskeden især for lavtlønnede. Det kan virke ekskluderende for personer med lav produktivitet og stiller store krav bl.a. til den aktive arbejdsmarkedspolitik og uddannelsespolitikken.

Kapitalbeskatningen

- Der er betydelige forskelle i beskatningen af afkast af forskellige kapitaltyper, og skattesystemet tilskynder fortsat til at overinvestering i fx boliger på bekostning af andre kapitaltyper. Et enklere og mere dualt skattesystem, med en ensartet og enklere beskatning af kapitalafkast og renteudgifter, bør være et pejlemærke.
- Selskabsskattesatsen er løbende reduceret, men provenuet er steget i kraft af udvidelser af skattebasen. Muligheden herfor er imidlertid efterhånden begrænset, hvilket betyder at fortsat skattekonkurrence på satsen kan medføre provenutab. Det naturlige svar er international koordinering, men det har hidtil ikke været nogen succes. Et andet alternativ kan være en såkaldt neutral selskabsbeskatning, hvor normalafkast beskattes lempeligere end overnormal profit. Denne model bør undersøges.
- Ejendomsværdibeskatningen bør indrettes så den følger boligpriserne – dvs. ejendomsværdiskattestoppet bør ophæves. Dette vil understøtte finansiel stabilitet. Ejendomsværdibeskatningen bør sættes yderligere op, når konjunktursituationen tillader det fx med sigte på at nedsætte andre mere forvridende skatter.

Indirekte beskatning

- Der er stærke argumenter for enhedsoms. Nogle erhverv er fritaget for moms eller har begrænset momspligt. Sådanne særordninger bør som udgangspunkt afskaffes. Positive eksternaliteter kan i helt særlige tilfælde begrunde lempeligere indirekte beskatning. I så fald bør en sådan erhvervsstøtten af hensyn til synligheden flyttes til den offentlige udgiftsside.
- En væsentlig del af den indirekte beskatning er rettet mod at korrigere for markedsfejl eksempelvis på klima- og miljøområdet eller kan have mere sundhedspolitiske formål. Det er principielt velbegrundet. Der er dog adskillige eksempler på ikke målrettede afgifter eller såkaldt dobbelt-regulering bl.a. i klima- energi- og miljøpolitikken, hvilket leder til unødvendigt høje omkostninger. Yderligere er det empiriske grundlag for regulerende afgifter i mange tilfælde svagt.



- Forskellige eksterne effekter og præferencer kan betyde, at satserne på regulerende afgifter skal være forskellige på tværs af lande, men på nogle områder har grænsehandel sat klare grænser for hvor langt man kan gå. Også her er international koordination en mulig vej frem. Provenuet fra regulerende afgifter er reduceret som andel af BVT i DØR's levetid.
- Skattetrykket fra regulerende indirekte beskatning har i modsætning til det generelle skattetryk været faldende.
- Der kan argumenteres for lavere afgifter på varer og ydelser, der er nære substitutter til fritid. Et bedre empirisk grundlag herfor er dog nødvendigt.

Skatteteorien og - virkeligheden

Skattesystemet tjener flere formål. Først og fremmest skal det offentlige forbrug og overførsler finansieres, og den politisk ønskede fordelingsmålsætning skal nås. Nogle skatter, f.eks. grønne afgifter, har yderligere til formål at korrigere for markedsfejl.

Samtidig har skatteopkrævningen uheldige effekter: De fleste skatter giver en forvridding af økonomien, således at den samlede velstand reduceres.

Det er således en central opgave at sammensætte skattesystemet således at ønsket om at minimere forvriddingerne afvejes bedst muligt over for de andre målsætninger, der søges opfyldt med skattesystemet.

I DØR's levetid er der sket flere skatteteoretiske landvindinger, der har central betydning for, hvorledes skattesystemet *principielt* bør indrettes. I 1971 viste Diamond-Mirlees, at erhvervene, under forsimplende antagelser, ikke bør belastes med uens skatter på deres inputs. I 1972 fulgte Atkinson-Stiglitz op og viste, – også under stærke antagelser – at varebeskatningen bør være uniform. Disse pointer ændrede dog ikke på, at Pigou-skatten fra 1920 stadig er et efficient instrument til at imødegå eksternaliteter. I hhv. 1985 og 1986 viste Chamley og Judd (under ganske restriktive antagelser), at den optimale beskatning af kapital er nul i steady state. Ricardo's 200 år gamle jordskatter er dog stadig relevante og "rent", dvs. jordrente og rene profitter, bør beskattes.



Så nu er det i princippet let at indrette skattesystemet optimalt: 1. Sæt en passende ensartet varebeskatning (kan faktisk undværes, da beskatningen af arbejdsindkomst kan omfatte dette). 2. Indfør Pigou-skatter på eksternaliteter. 3. Beskat gerne jordrente og rene profitter. 4. Lad derudover være med at beskatte kapital overhovedet. 5. Håndtér fordelingsmålsætninger via indkomstskatten og via overførselssystemet.

Virkelighedens skattesystem bør dog ikke skrues så enkelt sammen. Antagelserne bag det enkle system holder ikke nødvendigvis. Imperfektioner, fx eksistensen af sort arbejde, monitoreringsproblemer, administrative omkostninger samt muligheden for skattearbitrage betyder, at det er nødvendigt at sprede beskatningen på forskellige skattebaser herunder beskatning af kapital – navnlig hvis man som i den danske velfærdsmodel ønsker et højt niveau for offentlige udgifter.

Effektiv skatteligning kan bidrage til at reducere beskatningens negative virkninger. Derfor er det positivt, at skatteligningen er blevet betydeligt mere effektiv i DØR's levetid. Et første afgørende skridt var indførelsen af kildeskatten i 1970. Da kildeskatten blev indført, blev indkomstskatten trukket hos arbejdsgiveren, og ikke som tidligere hos skatteyderen. Efterfølgende er brugen af 3. partsindberetninger løbende blevet mere udbredt, hvilket har effektiviseret skatteligningen. I et vist omfang er det dog fortsat muligt at anbringe kapital i skattely i nogle lande, men det internationale samarbejde på området udbygges løbende.

Med 1987-reformen blev der indført en delvist dual beskatning af arbejdsindkomst og kapitalindkomst, men ikke konsekvent og med store asymmetrier. Et mere dualt system er i udgangspunktet hensigtsmæssigt, fordi det muliggør en forskellig beskatning af arbejdsindkomst og kapitalindkomst som teorien tilsiger, hvis kapitalbeskatning anvendes. Det er dog fraveget siden.

Mange skattebaser er i løbet af perioden blevet bredere, hvilket har muliggjort et forøget provenu uden tilsvarende forøgelser i skattesatserne. Blandt de mest oplagte eksempler er indførelsen af moms. I dag er potentialet for yderligere udbredelse af skattegrundlaget begrænset.

Udfordringen er derfor todelt: På den ene side bør vi have det ideelle skattesystem i baghovedet – det er et relevant pejlemærke. På den anden

side må vi også erkende, at det ideelle system kun findes i teorien – og virkelighedens udfordringer er meget sværere. Yderligere gør et større finansieringsbehov det vanskeligere at sammensætte et effektivt og konkurrencedygtigt skattesystem.

Arbejdsindkomst

I DØR's levetid er provenuet fra personskatterne steget fra at udgøre ca. 40 pct. af de samlede skatteindtægter til at udgøre godt halvdelen. Andelen steg primært i 1960'erne og har efterfølgende været stabil. Danmark er dog i dag fortsat det OECD-land med den højeste andel.

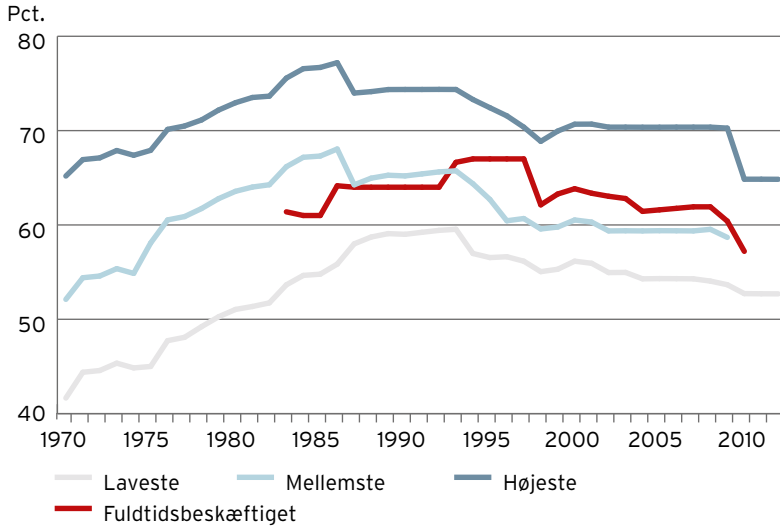
Frem til 1987-skattereformen steg marginals-katten betydeligt i alle skatteintervaller. For højt-lønnede lå den effektive marginals-kat på over 75 pct. i 1986, jf. figur 2. Siden 1987 er den effektive marginalbeskatning dog gradvist blevet reduceret. Det skyldes en væsentlig nedsættelse af de direkte skatter, idet den indirekte beskatning steg i perioden. Samtidigt er skattebaserne blevet udbredt bl.a. ved fjernelse af en række fradragsmuligheder og indførelsen af arbejdsmarkedsbidraget.

Bredere skattebaser effektiviserer skattesystemet, fordi det muliggør lavere satser og gør det sværere for skatteyderne at undvige beskatning. Men da skattegrænserne ikke er blevet justeret i takt med udvidelsen af skattebaserne, har der samtidigt været en tendens til, at flere skatteydere er blevet "skubbet op" i højere skatteintervaller, især topskatteintervallet. Den gennemsnitlige marginals-kat for en fuldtidsbeskæftiget er samlet set faldet væsentligt i perioden, men mindre end hvad reduktionen af satserne alene ville give anledning til.

I dag er den danske marginals-kat for lav- og mellemindkomstgrupper på eller under gennemsnitsniveauet i OECD. Marginalbeskatningen af højt-lønnede ligger derimod fortsat i den høje ende i OECD, også når der tages hensyn til de senere års reformer, som væsentligt har sænket marginals-katten. Særligt er den danske topskattegrænse blandt de laveste i OECD, selv med den senest planlagte stigning.

En høj marginals-kat for personer med høje indkomster er helt legitim, hvis det afspejler fordelingspolitiske præferencer, og fordelingsmålsæt-

Figur 2. Udviklingen i den effektive marginalskat på arbejdsindkomster i forskellige skatteintervaller



Anm.: Ved beregningen af den effektive marginalskat er det forenklet antaget, at den indirekte marginalskat svarer til moms/omsen i det enkelte år.
Kilde: Skatteministeriet, Finansministeriet og egne beregninger.

ningerne ikke kan nås på en mere effektiv måde. Man må dog også stille det krav, at marginalskatten ikke overstiger det såkaldt provenumaksimerende niveau. Dvs. det niveau, der giver det største skatteprovenu til statskassen fra en given gruppe. DØR viste i 2011, at den nuværende beskatning af de højeste arbejdsindkomster ligger tæt på det provenumaksimerende niveau. Mulighederne for at opnå et ekstra skatteprovenu ved at øge beskatningen af de højeste arbejdsindkomster er derfor begrænsede.

Den tiltagende internationale mobilitet af højtlønnede arbejdskraft indebærer desuden, at omkostninger ved at øge de højeste marginalskatte kan stige fremadrettet. Dermed reduceres mulighederne for at nå fordelingspolitiske mål med en progressiv beskatning af arbejdsindkomster.



Den provenumaksimerende skattesats er dog formentlig højere i toppen af indkomstfordelingen end lidt længere nede i indkomstfordeling, hvorfor det selv ud fra en ren provenubetragtning kan være hensigtsmæssig at bevare ét ekstra progressionstrin for de højeste arbejdsindkomster.³

Samspelet med overførselssystemet resulterer også i relativt høje deltageskatter navnlig for lavlønsgupper. Deltageskatten angiver, hvor meget skatte- og overførselssystemet reducerer lønmodtagerens økonomiske gevinst ved at komme i arbejde. Den netop indgående skatteaftale medvirker til at øge gevinsten ved at komme i arbejde, men højere beskæftigelsesfradrag er dog ikke et særligt effektivt strukturpolitisk instrument, og lavere overførsler må afvejes over for fordelingsmålsætningen. Problemet kan være svært at løse, men uddannelsespolitikken og den aktive arbejdsmarkedspolitik kan bidrage hertil. Indtil videre er det lykkedes at fastholde relativt høj beskæftigelse i Danmark.

Kapital

I en kraftigt forsimplet model skal kapital ikke beskattes, da det kan ses som en ekstra beskatning af arbejdsindkomst, der samtidig forvrider sammensætningen af forbruget over tid. Andre modeller giver lidt andre resultater, og f.eks. eksistensen af sort arbejde betyder, at der kan være gode argumenter for at anvende flere skattebaser end arbejdsindkomst og fx beskatte kapitalindkomst.

Et dualt skattesystem kan dog være et godt udgangspunkt for en hensigtsmæssig kapitalbeskatning: I et gennemført dualt skattesystem beskattes alle typer af kapitalafkast og -gevinst med samme sats og uafhængigt af beskatningen af arbejdsindkomst. Inflation betyder, at en ensartet nominal skattesat på arbejdsindkomst og kapitalindkomst giver højere real skattesats på kapital. Skattesatsen på kapital bør korrigeres for dette. Den reale skattesats på kapital bør yderligere holdes relativt lav sam

³ Dette resultat baserer sig på en antagelse om, at elasticiteten af arbejdsindkomster er konstant på tværs af indkomstfordelingen. Antagelsen synes at være rimelig for Danmark, hvor vi har brede skattebaser og udstrakt brug af tredjepartsindberetning. Hvis elasticiteten derimod var stigende i indkomsten, som man jo typisk finder i lande med gode unddragelsesmuligheder, ville den naturlige politikanbefaling derfor snarere være at indskrænke mulighederne for at unddrage sig skat end at sænke de højtlønnedes marginalsat.



220 menlignet med skatten på arbejdsindkomst for at reducere den tidsmæssige forvridding af forbruget.

Sagen kompliceres bl.a. af de mange kapitaltyper: Finansiell kapital af forskellige typer, fysisk kapitalapparat, boligkapital osv. Samtidig har mange danskere boliglån, der betyder, at deres skattepligtige nettokapitalindkomst er negativ. Nogle typer af kapital er meget mobile, f.eks. finansiell kapital, mens andre, fx boliger, er mere immobile. Virksomhedernes investeringer er ofte finansieret af såvel egenkapital som finansiell kapital. Dele af kapitalen anvendt i Danmark er ejet af udlændinge. Afkastet heraf kan ikke underlægges dansk personlig indkomstbeskatning, men beskattes via selskabsskatten. Et helt præcist design af beskatningen af kapital kan pga. disse mange kapitaltyper være en kompliceret opgave.

Det danske skattesystem er kun delvist dualt, da positiv nettokapitalindkomst beskattes sammen med arbejdsindkomsten. Herudover er beskatningen af kapitalafkast langt fra at være ensartet. Således beregnede DØR i 2008, at mens den effektive beskatning af det reale ejerboligafkast var 15,8 pct., var beskatningen af topskatteyderes reale renteindtægter (fra deres frie placeringer) på 93,4 pct. Den effektive beskatning af pensionsopsparing, selskabsindkomst og negativ nettokapitalindkomst ligger på en perlerække i dette interval. Så forskellige satser må forventes at give anledning til en betragtelig forvridding i opsparingen og kapitalanbringelse.

Boligbeskatningen

Et fast tilbagevendende budskab i DØR-rapporterne er, at skattestopets nominalprincip bør ophæves, således at beskatningen af ejerboliger atter følger udviklingen i boligprisen. Det er vigtigt for at sikre mod store udsving i boligpriserne og dermed understøtte den finansielle stabilitet. Det er derfor særdeles uheldigt, at et flertal i folketinget nu har besluttet at fastfryse ejendomsværdiskatten helt frem til 2020. Der er behov for en endnu mere målrettet kommunikation fra DØR's og andre fagøkonomers side.

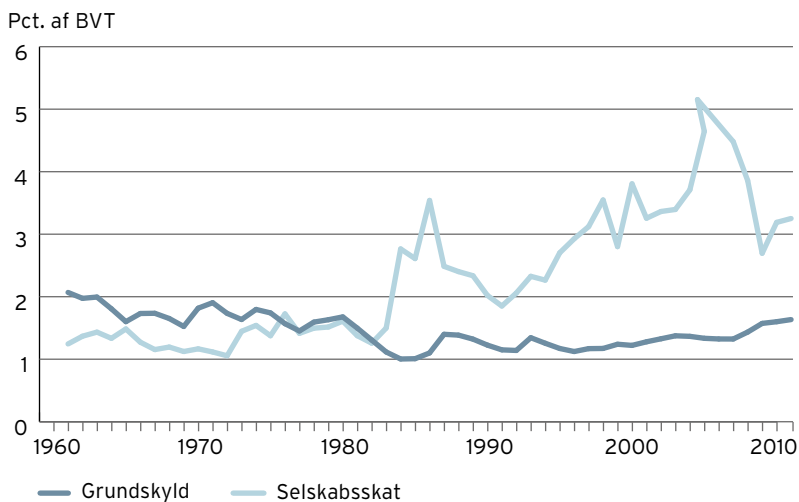
DØR beregnede i 2008, at ejendomsværdiskatten burde udgøre 1,5 pct. af ejendomsværdien, hvilket er noget højere end det faktiske niveau, som i dag er tættere på ½ pct. i gennemsnit. Skønnet for "den rigtige" ejen-

domsværdiskat er dog usikkert og ville givet være mindre i dag, hvor renteniveauet er lavere.

Der er imidlertid ikke tvivl om, at ejendomsværdiskatten er relativt lav sammenlignet med andre formueplaceringer og i forhold til skatteværdien af negativ kapitalindkomst. Det bidrager til overinvestering i ejerboliger frem for lejeboliger og overinvestering i boligkapital i forhold til anden kapital samt høj finansiel gæld i husholdningerne.

Jord er en immobil faktor. Der kan derfor være argumenter for at beskatte jord relativt hårdt i form af en høj grundskyldspromille. Provenuet fra grundskylden er steget efter finanskrisen, trods nogenlunde uændrede grundskyldspromiller og faldende ejendomspriser. Set over DØRS' levetid er skattetrykket fra grundskylden dog faldet, jf. figur 3.

Figur 3. Provenu fra selskabsskat og grundskyld



Kilde: Danmarks Statistik, Statistikbanken, ADAM's databank og egne beregninger.

Både grundskylden og fastlæggelsen af de ejendomsvurderinger, der ligger til grund for ejendomsbeskatningen, bør gennemgå et grundigt eftersyn, om end der kan være gode argumenter for at udskyde en forøget beskatning, indtil konjunktursituationen er lidt mere stabil.

Selskabsskatten

Den danske selskabsskat er blevet sænket flere gange siden 1995 og har dermed nogenlunde fulgt udviklingen i EU. Provenuet fra selskabsskatten er dog steget, da skattebasen er blevet udvidet blandt andet ved at stramme afskrivningsreglerne, jf. figur 3.

Sverige har for nylig valgt at reducere selskabsskattesatsen, og Storbritannien ligeså. Det kan forøge investeringer og skattegrundlag i disse lande, men det er delvist på bekostning af andre lande herunder Danmark. Derved kan Danmark blive presset til også at reducere selskabsskatten.

Beregninger fra Skatteministeriet tyder på en selvfinansieringsgrad på 54 pct. af selskabsskatten – dvs. en lavere selskabsskat forekommer umiddelbart attraktiv. Derfor vil Danmark formentlig før eller siden vælge at følge trop, ligesom vi har gjort hidtil. Den samme logik vil andre lande betjene sig af. Dermed kan selskabsskatten efterhånden blive presset længere ned, end det som landene samlet set er bedst tjent med.

Når mange lande i løbet af en begrænset periode nedsætter selskabsskatten, vil gevinsten for det enkelte land være mindre, end hvis det kun var landet selv, der satte skatten ned, og samtidig vil de offentlige finanser svækkes. En forøget skattekonkurrence er heller ikke lige, hvad de aktuelt gældstyngede sydeuropæiske lande har brug for i øjeblikket. Det vil bidrage til at svække deres skattegrundlag yderligere, og kan gøre det lidt svære at komme ud af gældskrisen. International koordination kan hjælpe: Hvis EU-landene indgår en bindende aftale om at fastholde selskabsskatningen kan problemerne reduceres. En mere gennemgribende koordinering vil samtidig stille hvert land bedre, end hvis nedsættelserne af satserne fortsætter helt uden, at der tages hensyn til effekten på andre landes skattegrundlag. Det har dog endnu ikke været muligt at sikre en sådan international koordination.



For Danmark findes der muligvis et alternativ, som tidligere er påpeget af DØR. Nemlig en neutral beskatning af kapitalindkomst. Beskatningen er neutral, når den ikke forvrider investeringsbeslutningen.

En neutral skat kan implementeres ved at tillade virksomheder at fradrage en normal forrentning af egenkapitalen i beskatningsgrundlaget for selskabsskatten. Det vil have flere gunstige effekter: Beskatningen af egenkapital og lånefinansiering vil i modsætning til i dag blive ensartet, og selskabsskatten vil principielt ikke reducere investeringsomfanget, da kun den overnormale profit vil blive beskattet.

Forslaget kan betyde, at skatteprovenuet fra selskabsskatten bliver reduceret betragteligt, men til gengæld gøres den så en gang for alle mere robust over for yderligere skattekonkurrence. Samtidig kan grundlaget for fx arbejdsindkomstbeskatningen blive forøget, fordi produktiviteten må ventes at vokse som følge af stigende indenlandske investeringer. Der kan være god grund til at få forslaget undersøgt til bunds. Det endnu mere ambitiøse sigte kunne være en koordineret neutral selskabsskat i EU.

Indirekte beskatning

Momsen er steget fra 0 til 25 pct. i DØR's levetid. Der er indført mange nye punktafgifter for at sikre skatteprovenu og med adfærdsregulerende sigte. Andre afgifter er fjernet eller reduceret. Figur 3 viser, at provenuet fra afgifter af varer og tjenester steg frem til slutningen af 1970erne og derefter har udgjort en nogenlunde konstant andel af BVT.

Varebeskatning, der indføres for at skaffe skatteprovenu, bør som udgangspunkt være ensartet på tværs af varetyper⁴. Derimod bør adfærdsregulerende afgifter afveje den eksterne effekts skadesomkostninger over for afgiftens forvriddende virkning.⁵

⁴ Dette forudsætter dog, at alle varetyper er lige gode substitutter for fritid, jf. det tidligere omtalte Atkinson-Stiglitz teorem.

⁵ Pigou-beskatning.

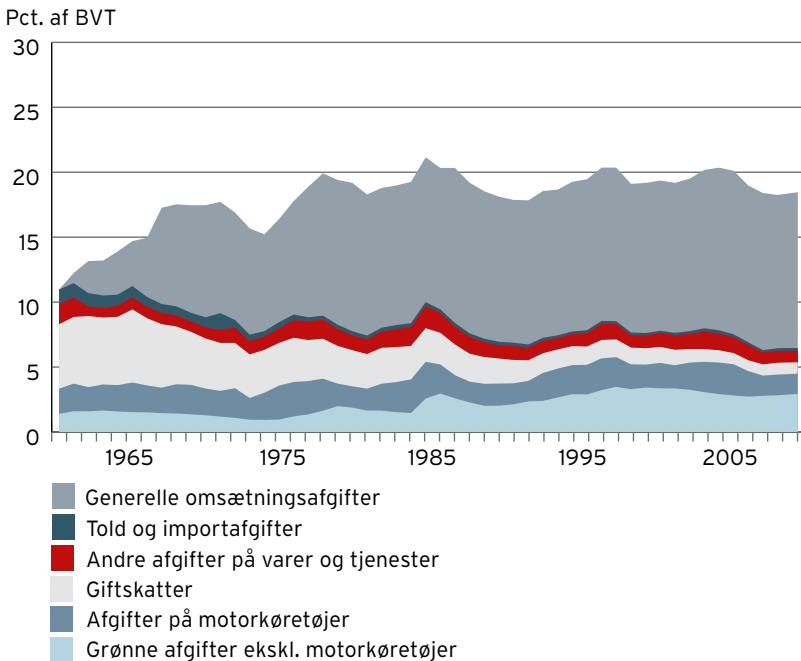


Regulerende afgifter

Der har i perioden været anvendt flere former for regulerende afgifter. SKAT opdeler de grønne afgifter i tre typer: Afgifter vedr. motorkøretøjer, energiafgifter og miljøafgifter. I figur 3 er de to sidste samlet i kategorien grønne afgifter ekskl. motorkøretøjer. Giftskatterne, herunder afgifter begrundet af sundhedspolitiske hensyn, har også et regulerende sigte. Provenuet fra de regulerende skatter er, i modsætning til hvad der måske er den gængse opfattelse, faldet betragteligt målt ift. BVT.

En medvirkende årsag til denne udvikling er, at forbrugssammensætningen i perioden har ændret sig i retning af en større efterspørgsel efter serviceydelser. Reduceret provenu er således ikke nødvendigvis ensbetydende med, at reguleringen er blevet mindre: I 1966 var der 17

Figur 4. Provenu fra afgifter på varer og tjenester, 1961-2011



Kilde: Danmarks statistik, Statistikbanken, ADAM's databank og egne beregninger.

forskellige typer af regulerende skatter, mens der i 2011 var 40. Provenuet er definatorisk skattebasen ganget afgiftssatsen. Det er satsen, der er afgørende for afgiftens regulerende effekt.

Der blev introduceret særligt mange grønne afgifter i perioden 1982-2000. Det er, som DØR har fremhævet adskillige gange, centralt, at de regulerende afgifter retter sig præcist mod den korresponderende eksterne effekt.

Nogle regulerende afgifter lever op til dette sigte, men der er også mange eksempler på det modsatte: Der er fx CO₂-afgift på elforbrug, selvom ændringer i det danske elforbrug ikke kan forventes at have nogen umiddelbar effekt på CO₂-udledningen i EU. Tværtimod ville en lavere elafgift kunne reducere CO₂-udledningen i ikke-kvotesektorerne ved at tilskynde til at bruge el frem for andre energikilder.

Regulerende afgifter bør, udover at være målrettede, også fastsættes på et niveau, der sikrer, at den marginale skade af den eksterne effekt er lig den marginale reduktionsomkostning. Dette gælder uanset effekt på grænsehandel og konkurrenceevne, om end grænsehandel i en del tilfælde kan gøre det svært at målrette en regulerende afgift tilstrækkeligt præcist. Grænsehandel sætter dermed grænser for anvendelse af en række punktafgifter. Det gælder fx tobak, benzin og sukker og visse alkoholiske drikke. Hvis afgifterne i nabolandene er "for små", kan grænsehandel gøre det svært at sætte en afgift, der sikrer at eksternaliteternes skadesvirkninger bliver helt internaliseret, og for nogle varetyper vil en højere afgift kunne medføre faldende provenu. International koordination kan bidrage til at løse nogle af disse problemer.

Et optimalt niveau for en regulerende skat er imidlertid under alle omstændigheder meget svært at fastlægge. Det kræver detaljeret kendskab til værdien af skadesvirkningerne. På trods af en omfattende værdisætningslitteratur har end ikke DØR dog på noget tidspunkt kunnet fastslå det optimale niveau af nogen regulerende skat.

Omsættelige forureningstilladelser er ligesom afgifter omkostningsminimerende miljøpolitiske instrumenter og vil derfor ofte være attraktive, omend direkte regulering i nogle tilfælde kan være et mere enkelt alternativ. DØR har imidlertid flere gange dokumenteret "dobbeltregulering"

226 fx i energipolitikken. Dobbeltregulering kan betyde unødvendigt høje omkostninger og bør derfor undgås.

Samlet set er moms- og afgifter nogenlunde neutrale i forhold til indkomstfordelingen, men det dækker over, at nogle er regressiver, og andre er progressive. Derved kommer fx miljøhensyn i afgiftspolitikken i nogle tilfælde til at stride mod fordelingshensynet. Hvis en afgiften målrettet imødegår en eksternalitet, bør fordelingshensynet imidlertid varetages med andre instrumenter.

Generelt differentierede indirekte skatter?

Atkinson-Stiglitz teoremet siger, at alle varer bør beskattes ensartet, hvis de er lige gode substitutter for fritid. Differentieret varebeskatning (bortset fra adfærdregulerende beskatning) er altså kun relevant, hvis nogle goder i særlig høj grad forbruges sammen med fritid, mens andre især forbruges i forbindelse med arbejdet. Det er kompliceret at påvise sådanne forskelle i varernes karakter.

Et eksempel er Bolig-jobordningen, der betyder, at håndværks- og hjemmeserviceydelse i hjemmene beskattes mere lempeligt end andre varer og tjenester. Man kan med rimelighed formode, at disse ydelser er tættere substitutter for fritid end så mange andre varer. Det taler til fordel for Bolig-jobordningen. På den anden side er der ikke empirisk evidens for en nær substitution, hvilket sammen med administrationsomkostninger og mulighed for snyd taler imod en lempeligere beskatning. DØR landede i 2004 og 2011 på to forskellige anbefalinger af ordningen. I begge tilfælde pegede modelanalyser til fordel lempeligere beskatning, men i begge tilfælde var der usikkerhed om centrale parametre. Behovet for et bedre empirisk grundlag for vurdering af den type forslag er dermed ydeligt.

Nogle erhverv, eksempelvis forsikringsvirksomhed, lotterier og taxier, er fritaget for moms. En lempeligere varebeskatning kan enten begrundes med, at ydelsen er forbundet med en positiv eksternalitet eller at der er tale om nære substitutter til fritid, jf. ovenfor. Det forekommer ikke oplagt, at disse argumenter skulle tale for en lempeligere beskatning af netop disse erhverv. I andre tilfælde, f.eks. momsfritagelsen for sports-



klubber, kan en positiv eksternalitet i form af bedre folkesundhed dog tale for en lempelig beskatning. Rationalerne bag momsfrigtagelse af udvalgte erhverv bør derfor gennemgås kritisk. Desuden bør erhvervsstøtten, der ydes via momsfrigtagelser, flyttes til udgiftssiden, så den bliver mere synlig og dermed indgår i den løbende prioritering.

Hvor skal vi hen?

Mange delelementer af skattesystemet er stadig uhensigtsmæssigt sammensat. Behovet for reformer og justeringer er evident. Der er givet nogle bud på pejlemærker i indledningen.

Men der er også god grund til at rette blikket indad: Skatteteorien giver nogle anvendelige pejlemærker, men vi ved ikke altid, hvornår teorierne kan omsættes til anbefalinger i praksis. Der er i høj grad brug for, at det empiriske grundlag for skatteanbefalingerne forbedres. Der er brug for flere analyser, der tester antagelserne bag teorierne. Det er ikke let, men vi håber, at den nu midaldrende og lettere korpulente herre, DØR, også vil gå foran de næste 50 år. Tillykke med jubilæet