Hovedproblemer i den danske skattereformsituation

af sekretær, cand. jur. Mogens Eggert Møller.

Det eksisterende danske skattesystem bygger på den store skattereform af 1903, der med preussisk forbillede først og fremmest betød en omlægning og reduktion af ejendomsskatterne og indførelse af en almindelig permanent indkomst- og formueskat til staten samt en indkomstskat til kommunen. Siden da har der været gennemført utallige småændringer, særlig i 1912, 1922 og 1933 samt ved de siden 1939 årligt tilbagevendende ligningslove og udskrivingslove. Den senere tid (fra 1948) kan fremvise 3 forslag til en samlet skattereform, nemlig skattelovskommissionens forslag, som det findes i betænkningen af 1948, det borgerlige forslag af marts 1953 og det socialdemokratiske forslag af maj 1954. — Ved det i 1956 nedsatte udvalg, hvis opgave er at undersøge mulighederne for at indføre en personligt pålignet forbrugsskat til hel eller delvis afløsning af indkomstskatten, er man kommet ind i en periode, der kan minde om tiden før 1903, idet endog selve skattestrukturen er sat under kritisk debat fra regeringens side.

I en sådan situation kan det være naturligt i det væsentlige at begrænse sig til nogle få hovedspørsmål inden for indkomstskatten.

I. Skattefradragsretten.

Det politisk dominerende problem har været den såkaldte "skattefradragsret".

Ifølge den nugældende statsskattelovs § 6,d. kan fradrages "... de beløb, som i det pågældende år er udredet i personlig pålignede skatter, i skatter og afgifter på fast ejendom og næring til stat og kommune og kirke ...". Bestemmelsen, der er enestående for Danmark, kom ind i dansk lovgivning i 1861 ved indførelsen af en kommunal indkomstskat for København, nærmest ved en misforståelse af forbilledet, den engelske Income Tax af 1842. Upåagtet gik den fra lov til lov, hver gang en ekstraordinær indkomstskat kom på tale, og gled uden diskussion ind i reformkomplexet af 1903. Med den særligt under de to verdenskrige stærkt stigende progression fremtrådte "skattefradragsretten" som en effektiv bremse på skatteudskrivningen. — Når man betænker, at en formel total udskrivning (både til stat og kommune) på 100 % af den skattepligtige indkomst (efter skattefradrag) giver en gennemsnitlig reel total udskrivning på 50 % af indkomsten (uden skattefradrag), kan man ikke undre sig over, at den højeste totale marginalskat i visse kommuner ligger omkring 120 %.

Men psykologisk og teknisk (skattefradragsretten forstørrer den af progressionen foranledigede merbeskatning af svingende indkomster) er det vanskeligt at operere med legale skatteudskrivningsprocenter på væsentligt over 100.

"Skattefradragsretten" anses derfor af mange som et loft over den personlige beskatning.

Ifølge skattelovskommissionens forslag (af 1948) § 11, 7) skulle fradrag for per-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:12

sonlige skatter helt udelukkes. Ifølge det borgerlige forslag (1953) § 14, 8) skulle fradraget bevares, dog at en særlig skat af visse eengangsindtægter ikke kunne fradrages. Det socialdemokratiske forslag (1954 § 15, 10) forsøgte sig med et kompromis, således at kun de personlige skatter til kommunen skulle kunne fradrages. Den svenske ordning dannede her tydeligt forbillede, og ønsket om interkommunal udjævning af skattetrykket kan også tale for en sådan regel.

I hver folketingssamling siden maj 1954 er det socialdemokratiske reformforslag blevet genfremsat uden ændring af begrænsningen af skattefradragsretten, og hver gang er forslaget som helhed blevet afvist af oppositionen med det hovedargument, at skattefradragsretten ønskes bevaret fuldt ud.

For at afbøde en af skattefradragsrettens mindre heldige konsekvenser, den høje marginalbeskatning, blev der i 1956 gennemført en lov (Nr. 181 af 23. juni), hvorefter 30 % af en indkomststigning, dog højst 30 % af 10.000, skulle fradrages af myndighederne før skatten blev beregnet.

II. Kapitalvinding og andre uperiodiske fordele og tab.

Det danske skatteretlige indkomstbegreb har fra 1903 været præget af den tyske kildeteori, hvilket navnlig har givet sig det udslag, at kapitalvinding har været i begyndelsen helt, fra 1939 delvis, fritaget for beskatning. Hovedbestemmelsen findes i statsskattelovens § 5: "Til indkomst henregnes ikke: a) Formueforøgelse, der fremkommer ved, at de formuegenstande, en skattepligtig ejer, stiger i værdi — medens der på den anden side ikke gives fradrag i indkomsten for deres synken i værdi —, eller indtægter, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele (herunder indbefattet værdipapirer), for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommendes næringsvej, for eksempel handelsvirksomhed med faste ejendomme, eller er foretaget i spekulationsøjemed, i hvilke tilfælde den derved indvundne handelsfortjeneste henregnes til indkomsten, ligesom også eventuelt tab kan fradrages i denne. Ved salg af fast ejendom samt aktier og lignende offentlige værdipapirer, der er indkøbt efter 1/1 1922, anses spekulationshensigt at have foreligget, når salget sker inden 2 år efter erhvervelsen, medmindre det modsatte godtgøres at være tilfældet."

Ved de årlige ligningslove fra 1939 (§ 7) er der hjemlet beskatning af goodwill, dog kun for halvdelen af den opnåede fortjeneste og kun med det beløb, der overstiger 5.000 kr. Fortjeneste ved afståelse af tidsbegrænsede rettigheder beskattes efter lignende retningslinier, og fortjeneste ved afhændelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler beskattes for det beløb, der dels overstiger visse absolutte summer, dels overstiger 30 % af anskaffelsesværdien. Tab ved afhændelse af nævnte driftsmidler kan bringes till fradrag uden begrænsning.

Ved §§ 83—89 i skattelovskommissionens forslag foreslås en proportional kapitalvindingsafgift. Der opereres med et meget omfattende kapitalvindingsbegreb. Man har ønsket at beskatte såvel rene konjunkturfortjenester som akkumuleret indkomst. Nævnes kan goodwill, kapitaludlodning fra selskaber, kapitalerstatninger ved fratrædelse af stilling, udbetalinger fra kapitalforsikringer o. s. v., o. s. v. Med fortjeneste ved afhændelse af fast ejendom, skibe og erhvervsløsøre sidestilles fortje-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:12

neste ved udbetaling af skadeforsikring, ligesom afståelsessummer ved ekspropriation sidestilles med salgsbeløb. Afgiftsprocentens størrelse lod man stå åben.

Ved det borgerlige reformforslags §§ 67—70 foreslås en 15 %-afgift kaldet "særlig indkomstskat af visse indtægter" og ved §§ 95 til 106 en "kapitaludlodningsskat. "Man ønsker navnlig at ramme akkumuleret indkomst, også i form af realiseret goodwill, samt visse "naturlige eengangsindtægter" som for eks. vederlag for opgivelse af rettigheder, visse gaver og gratialer, men den klassiske kapitalvinding lader man passere ubeskattet. Det socialdemokratiske forslag fra 1954 betyder en betydelig skærpelse i forhold til det borgerlige forslag og en mindre skærpelse i forhold til kommissionsforslaget. Af nyheder kan nævnes, at afgiften skal erlægges med 35 %, indfrielsesgevinster på obligationer inddrages under den objektive skattepligt og dødsboer under den subjektive skattepligt.

Ved lov af 6.7.1957 blev der indført nye skattemæssige afskrivningsregler i Danmark. Man gik over til den såkaldte saldometode, hvorefter der ifølge § 2 stk. 1 kan afskrives maksimalt 30 % af den "værdi, hvortil de i tidligere indkomstår anskaffede aktiver ved afskrivning over den skattepligtige indkomst er nedskrevet ved udgangen af det forrige indkomstår med tillæg af anskaffelsesummen for driftsmidler der er anskaffet, og med fradrag af salgssummen for driftsmidler, der er solgt i indkomstårets løb". Ved regelen om fuld fradragspligt for salgssummen ved beregningen af saldoværdien er der indført en slags indkomstbeskatning for en vis del af kapitalvindingsområdet, en beskatning, der træder frem i sin renhed i de tilfælde, hvor den "negative saldo" lægges til indkomsten En ren proportional kapitalvindingsafgift findes i den nye lovs § 6, stk. 1, der behandler salg af virksomheden: "Overstiger salgssummerne for de i ophørsåret afhændede driftsmidler saldoværdien ved ophørsårets begyndelse med tillæg af beløb, der i ophørsåret er anvendt til nyanskaffelser, skal der i indkomstskat for ophørsåret svares et beløb lig 30 % av forskelsbeløbet".

Ved lov nr. 23 af 27.1. 1956 om afgift af gevinster ved lotterispil er der indført en proportional definitiv kildeskat af den eengangsindtægt, en lotterigevinst frembyder.

Kampen mod det hellige og ukrœnkelige indkomstårs uheldige konsekvenser har dog ikke alene ført til en vis begrœnset sœrbeskatning af kapitalvinding og eengångsindtœgter, men også til ret til tabsoverførsel til de nœrmest efterfølgende 2 år, jfr. den seneste ligningslovs (nr. 339 af 19.12.1956) § 5 og lovbekendtgørelsens § 19. — Denne ret er dog begrœnset til fysiske personer. — Såvel den nye afskrivningslov som den samtidigt gennemførte lov om investeringsfonds betyder yderligere indrømmelse til de stigende krav om ret til skattemœssig resultatudjœvning.

III. Aktieselskabsbeskatning.

Et tredie dominerende problemområde i reformsituationen er aktieselskabsbeskatningen. De gœldende regler er så komplicerede og besvœrlige, at alle er enige om, at de bør œndres, omend enigheden er knap så stor, når det diskuteres hvordan. For øjeblikket findes der 3 slags selskabsskatter: en proportional kommunal skat, en progressiv ordinœr stats-indkomstskat og en ligeledes progressiv ekstraordinœr statsindkomstskat; sidstnœvnte skat opde-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:12

les igen i "udbytterate" og "restrate". Reglerne kan læses i henholdsvis kommunalskatteloven, statsskatteloven og de årlige udskrivningslove. Den præcise, tekniske beskrivelse må af pladshensyn opgives på forhånd. Nogle hovedprincipper vil blive antydet. Progressionen beregnes efter indkomstens eller udbyttets procentvise størrelse af aktiekapitalen (undertiden med visse tillæg). For at mindske dobbeltbeskatningen af selskabsindkomsterne friholdes på forskellig måde den selskabsindkomst, der svarer til 5 % af aktiekapitalen, for beskatning. Dette gælder dog ikke ved beregningen af restraten, som imidlertid er lavere end udbytteraten. Yderligere præmieres konsolidering og opsparing ved regler, der giver skattelempelse for henlæggelse til reserver for den ordinære statsskats vedkommende og ved den nævnte hårdere beskatning af udbytte for den ekstraordinære statsskats vedkommende. Endvidere indrømmes der fradrag for virksomhed i udlandet på den måde, at den ordinære statsskat nedsættes efter forholdet mellem den del af selskabets indtægt, som hidrører fra virsomhed i udlandet og selskabets samlede indtægt. Endelig skal nævnes som noget ganske sensationelt i dansk skatteret, at de ekstraordinære statsskatter ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen.

Skattelovskommissionen foreslår de fire gældende skatteberegninger erstattet med to, nemlig en proportional indkomstskat og en progressiv udbytteskat. Progressionen bygger på forholdet mellem udbyttet og den samlede indkomst. Udbytteskat skal bl. a. i overensstemmelse hermed kun svares af den del af udbyttet, der overstiger en vis procent af den skattepligtige indkomst, tilmed på den måde at udbyttegivningen sat i forhold til den skattepligtige indkomst over en periode af 3 år skal overstige nævnte procent.

Det borgerlige forslag indebærer en indkomstskat på 45 % og en udbytteskat på 20 %, dog at det føromtalte til undgåelse af dobbeltbeskatning af selskabsindtægter indrømmede fradrag på 5 % af aktiekapitalen ved opgørelsen af den skattepligtige selskabsindkomst foreslås opreholdt. Man ønsker ligeledes at fortsætte med et delvis udlandsfradrag og med et fradrag for samtlige betalte skatter.

Det socialdemokratiske forslag indebærer en indkomstskat på 35 % og en udbytteskat på 20 %. Der indrømmes ikke det netop omtalte 5 % fradrag ved opgørelsen af indkomsten, ej heller noget fradrag for udlandsvirskomhed, ej heller noget fradrag for betalte skatter. Endelig foreslås indført en definitiv kildeskat på 25 % af bl. a. de aktieudbytter og bestyrelseshonorarer, der tilflyder udlændinge.

IV. Investering og opsparing.

Det stadige problem i dansk økonomi er, at vi bruger for meget, sparer og investerer for lidt.

For at opmuntre opsparingen er der gennemført en lov om præmiering af mellemstandens småopsparing. Præmien består i et rentetillæg, der nogenlunde fordobler bankrenten. Loftet over indskuddene er lavt, højst 2.000 kr. årligt. Den betingede båndlæggelse varer 3 år.

For de investeringsduelige er de førnævnte nye regler om afskrivning og investeringsfonds af større betydning, ligesom der samler sig betydelig interesse om det udvalg, der under forsæde af den nuværende handelsminister og fremtrædende skatteteoretiker Kjeld Philip, arbejder med forholdet mellem på den ene side direkte og indirekte forbrugsskat og på den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:12

anden side indkomst og formueskat. Ved at lægge vægten over på en personligt pålignet forbrugsskat for de store indkomster og en almindelig omsætningsafgift for de små indkomster forventer man i vide kredse et kraftigt incitament til den stærkt tiltrængte opsparing og investering. Der bliver nok i højere grad tale om "et mere eller mindre" end om " et enten — eller". Bl. a. under mottoet, at investering i uddannelse er megen støtte værd i et råstoffattigt land, er der nedsat et ministerielt udvalg til undersøgelse af studieudgifters skattemæssige behandling. I øvrigt arbejdes der i forskellige udvalg med indførelse af en almindelig kildeskat, af en speciel sømandsskat, og med en omorganisation af ligningsapparatet.

Teori og forskning.

Skatteteorien har ikke haft mange dyrkere i Danmark og indtil for nylig slet ingen jurister. Den tyske kameralisme har ikke sat sig samme tidlige og tydelige spor som i Sverige. Blandt 1800-tallets fremtrædende finansvidenskabsmænd må nævnes professorerne Fredriksen, Falbe-Hansen og Scharling, der alle havde indflydelse på 1903-reformen. Fra dette århundredes begyndelse må nævnes professor Birck, der navnlig beskæftigede sig med finanshistorie. — Professor ved Københavns Universitet, Kjeld Philips "Skattepolitik" fra 1955 er det aktuelle danske standardværk og universitetslærebog. Ved Århus Universitet dyrkes skattepolitik som finansvidenskabeligt fag af de to professorer Gelting og Dich.

Skatteretten har som nævnt hidtil været såre forsømt. Indtil for ganske nylig fandtes kun rent deskriptive håndbøger og artikler, fortrinsvis i fagtidsskrifterne "Skattepolitisk Oversigt" og "Revision og Regnskabsvæsen". I 1954 oprettede professor ved Århus Universitet, dr. jur. Thøger Nielsen, et skatteretligt forskningsinstitut. I 1955 oprettede Handelshøjskolen i København en forskningsstilling i skatteret og skatteteori, som er besat med forfatteren til nærværende artikel, og i 1956 oprettede universitetet i København et undervisningslektorat i skatteret, som er besat med landsretssagfører Glistrup.

Heller ikke den administrative forskning har haft samme omfang som den svenske. Nævnes må navnlig skattelovskommissionens betænkninger fra 1948 og 1950, betænkningerne om kooperationsbeskatning fra 1936, 1948 och 1956, om skattelettelse for privat opsparing af 1952 og om skattefri afskrivninger og skattefri henlæggelser til investeringsfonds af 1957. Særlig den sidstnævnte betænkning står fuldt ud på højde med de i Danmark højt værdsatte "S. O. U." —

Som det turde fremgå af nærværende artikel er der rejst så mange fundamentale problemer fra regeringens og lovgivningsmagtens side, at der er rigeligt stof til systematisk, videnskabelig bearbejdelse. Det bedste ville nok være et omfattende team-work mellem administatorer, civil- og samfundsøkonomer, regnskabsteoretikere, jurister, sociologer og psykologer. Monografier inden for de enkelte discipliners rammer får let et præg af formfuldendt, men virkelighedsfjern tankeæstetik.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:12