

# Skattepolitik – en vanskelig balancegang

Af Bent Greve, professor, Institut for Samfund og Globalisering,  
Roskilde Universitet

## 1. Indledning

De seneste år har skattedebatten i Danmark især handlet om skattestop og konsekvenserne heraf, samt om muligheden for at sænke skatten på indkomst, herunder især topskatten. Et politisk forlig i september 2007 medfører en højere grænse for mellemskat fra 1.1.2009, og øget jobfradrag og personfradrag.

Skat er et område hvor forskellen mellem den økonomisk-teoretiske forståelse af skatter og afgifters virkning, og den politiske vilje til at træffe beslutninger i samme retning, er størst. I mange rapporter fra Vismændene i Det økonomiske Råd har de peget på en højere beskatning af jord- og fast ejendom som et centralt element i en langsigtet skattepolitik uden at dette har haft indvirkning, snarere tværtimod idet beskatningen af jord- og fast ejendom, senest som følge af skattestopet siden 2001, relativt set har været for nedadgående.

3 ud af 4 økonomiske eksperter svarede i en rundspørge foretaget af Ritzau's bureau i foråret, 2007 at skattestopet burde afskaffes, bl.a. fordi det bidrager til en forvridning af skattesystemet og vanskeliggør omlægninger, som kan være nødvendige i en tid med pres på det danske skattesystem udefra. Dette har dog heller ikke haft nogen indvirkning.

En enkel forklaring herpå kan være, at

»optimal taxation is in fact largely irrelevant to realistic tax design, because it typically abstracts from a range of considerations associated with fiscal and societal institutions that are crucial elements in the normative and positive analysis of taxation«

(Selim, 2006).

Denne artikel vil med det udgangspunkt, at der ikke nødvendigvis er sammenhæng mellem den teoretiske forståelse af skattesystemers virkning og policy beslutninger analysere det pres, der er på det danske skattesystem, og diskutere mulige forandringer i det danske skattesystems indretning.

Udgangspunktet vil endvidere være, som beskrevet af Neuburger allerede i 1989: »we have to promote the idea of tax as a contribution to the maintenance of the welfare state and not as a deadweight burden« (Her fra Hills, 2000). En konsekvens heraf er, at der skal være et tilstrækkeligt provenu til at finansiere velfærdsstaten, og herunder at virkninger af ændringer i de offentlige udgifter skal inddrages førend de samlede virkninger af skatter- og afgifter kan vurderes.

Der ses i analysen nærmere på, om der et problem med indkomstskatten, og herunder mellem og top-skatten, samt om de positive

effekter, der påstås at være ved at sænke eller ændre på grænserne for betaling af mellem og top-skat, i alle tilfælde behøver at være til stede. Dette særligt hvis der også inddrages en vurdering for velfærdssamfundets finansiering og fordelingsvirkninger af tilstedeværelsen af en mellem og top-skat.

Artiklen er disponeret på følgende måde. Først følger et kort afsnit med nogle af de udfordringer det danske skattesystem står overfor tillige med nogle få oplysninger om det danske skattesystems indretning, også i komparativ belysning.

Dernæst fokuseres på indkomstskattesystemet og diskussioner om ændringer heri, herunder hvorfor ændringer af det danske indkomstskattesystem er vanskeligt, samt forskellige retninger skattesystemet kan ændres på. Fordelingskonsekvenser af forskellige typer af ændringer af skattesystemet beskrives herefter.

Artiklen afsluttes med refleksioner over mulighederne for at ændre i skattesystemets indretning.

## **2. Udfordringer og indretning af det danske skattesystem**

Det danske skattesystem er i årevis blevet erklæret for at blive udfordret og presset af den globale og europæiske udvikling. Set på denne måde er udfordringerne måske ikke så nye.

Det er især beskatningen af virksomheder og grænsehandel, som har givet anledning til diskussioner.

Størrelsen af grænsehandel har adskillige gange i de seneste 20-25 år givet anledning til ændringer i afgifter på eksempelvis hårde hvidevarer, spiritus, øl, vin og sodavand.<sup>1</sup> De seneste år har der også været forsøgt udnyttet forskellen i momsats mellem Danmark og Tyskland til eksempelvis at sælge camping-

vogne m.v. med tysk momsats i Danmark. Med den seneste tyske momsforhøjelse til 19 % er problemet dog mindsket, ligesom krav om, at handlen de facto skal finde sted i Tyskland reducerer denne mulighed.

Beskatningen af virksomheder, herunder finansielle virksomheder og kapitalfonde, er blevet sænket fordi handel med varer og tjenester er blevet stadig mere international, ligesom kapital enkelt kan flyttes. Virksomheder, som skal maksimere ejernes investeringer, har en økonomisk interesse i at foretage skatteplanlægning, bl.a. ved at placere hovedsædet i det land hvor beskatning af afkast på en investering er mindst. Men også anvendelse af flere lande til at etablere moms-karuseller er set (IFS, 2007).

I de seneste 10-15 år er der sket en sænkning af selskabsskatten i de europæiske lande. I EU-15 landene er det uvægtede gennemsnit faldet fra 36,3 % i 1996 til 29,5 % i 2006 (IFS, 2007). Samtidig har de fleste af de nye medlemsstater af EU i 2004 en lavere skat på virksomheder end de gamle EU-medlemmer. Selskabsskatteprocenten kan ikke alene anvendes som indikator for beskatningens omfang, idet den manglende beskatning også er påvirket af regler for fradrag og afskrivningsregler. Men alligevel afspejler de seneste års udvikling, at det enkelte land vil have vanskeligt ved at have en struktur for beskatning af selskaber, som er markant afvigende fra andre landes. Dette gælder især for små åbne økonomier som den danske. Teoretisk er det i overensstemmelse med, at små åbne økonomier er mere udsat for pres, og derfor i højere grad end andre lande indenfor nogle rammer vil være nødt til at følge udviklingen i andre lande.

Udviklingen i visse skatter og afgifter bidrager til at forklare, at selvom EU principielt ikke kan bestemme over medlemsstaternes finansiering af velfærdsstater, så er der i stigende grad et ønske om, at der fastlægges

nogle minimumsregler. Dette på tilsvarende måde, som det har været aftalt med direktiverne på moms-området.

Men EU har derudover fået indflydelse på skattesystemet gennem en række domme, der som udgangspunkt ikke har haft en fiskal baggrund, men i højere grad har handlet om det indre marked. To eksempler kan illustrere problemstillingen:

Cadbury Schweppes dommen fra 2006 (Case C-196/04), som giver moderselskaber bedre mulighed for at flytte rundt på overskud.

Pensionsdommen fra 30. januar 2007 hvorefter det danske skattesystem skal acceptere fradrag for indbetalinger til pensionsopsparing uanset i hvilket EU-land opsparingen foretages.

I begge tilfælde har det været nødvendigt at ændre på de danske skatteregler. Der er dermed nogle restriktioner på de frihedsgrader, som Danmark har til at ændre og indrette sit skattesystem både ud fra økonomiske og juridiske perspektiver.

Kombinering af forskellige landes skattesystemer for at minimere skattebetalingen, som TDC sagen fra 2003 og i de seneste år kapitalfondens anvendelse af danske rentefradragsregler har vist, er med til at påvirke indretningen af det danske skattesystem. Med skatteministeriets egne ord: »en række kapitalfonde foretager skatteplanlægning med en hidtil uset aggressivitet og i praksis ikke betaler dansk selskabsskat« (SKM 21. januar, 2007). Dette førte til et lovindgreb i 2007 for i højere grad at kunne beskytte den danske skattebase. Samtidig øger internationaliseringen kompleksiteten af beskatning af selskaber, særligt på områder hvor lande behandler indkomster og fradrag på meget forskellig måde.

I diskussionerne om indkomstskattesystemet har især været fremhævet, at Danmark har en

væsentlig højere beskatning af personlig indkomst end andre lande, og at dette medfører en risiko for, at flere, især højtuddannede, dels arbejder mindre end de ellers ville gøre, dels i større udstrækning flytter til udlandet. Data bekræfter dog ikke, at der en særlig migration på grund af skatternes højde (Korsager m.fl., 2007).

Billedet af samlet høje indkomstskatter kan heller ikke nødvendigvis genkendes i internationale sammenligninger af skattesystemet hvis man ser på såvel indkomstskat, som arbejdsgiver og arbejdstagers bidrag til betaling af velfærdsudgifterne. Den såkaldte skattekilometer<sup>2</sup> var i 2006 i Danmark for en gennemsnitlig arbejder uden børn på 41.3 %. Det rækker »kun« til en placering som nummer 13 blandt OECD-landene (OECD, 2007). Højest er skattekilometeren i Belgien med 55,4 %, men også lande som Tyskland, Sverige, Frankrig og Finland ligger højere end Danmark. Billedet er det samme hvis der ses på en familie med to børn.

Den store forskel, og måske dermed også den mere psykologiske forskel set fra et individperspektiv er, at Danmark ligger i top når der alene ses på den direkte indkomstskat, hvor den i Danmark i gennemsnit er på 30.1 %. Siden 2000 har der i Danmark været et svagt fald i den skat de forskellige familietyper skal betale (OECD, 2007).

Tilsvarende billede genfindes når der ses på den marginale beskatning (OECD, 2007). Tages der hensyn til såvel arbejdsgiver- som arbejdstagerbidrag har Danmark ikke den højeste marginalskat, uanset hvilken familietype der ses på. Derimod er marginalsatten højest i Danmark for en enlig, der har en indkomst svarende til den gennemsnitlige arbejdstager +67 % hvis der alene ses på indkomstskat og arbejdsmarkedsbidrag (63 %).

Selvom der har været et svagt fald i den skat de forskellige familietyper betaler, har der si-

den 1994 været en stigning i antallet af top-skatteydere i Danmark (www.skm.dk/tal-statistik):

1994 14%  
1999 19 %  
2004 18 %  
2007 21 %

I antal af personer har der været en vækst fra 616.000 i 1994 til i 2007 960.000 personer. En del af forklaringen på det stigende antal der betaler topskat er den faldende ledighed, men også øget økonomisk aktivitet og reallønsfremgang i Danmark har betydning. Det stigende antal topskatteydere kan være en af forklaringerne på hvorfor topskatten i højere grad er kommet i fokus, idet der dermed er kommet flere potentielle vælgere, som vil lægge vægt på dette ved deres stemmeafgivning.

Danmark har samlet set valgt en anden måde at opkræve skatter- og afgifter på end de andre lande vi normalt sammenligner os med. Men Danmark opkræver ikke mere i indkomstskat end andre lande. Derimod er Danmark blandt de lande, der samlet set i % af BNP opkræver det største skatteprovenu (40,7 % i 2005 (OECD, 2006)), kun overgået af Sverige. Heri ligger måske også implicit et muligt svar på forandringer, som kan gennemføres i det danske indkomstskattesystem.

### **Ændringer af indkomstskatten?**

Et centralt teoretisk argument for at ændre indkomstskatten har været, at det kunne øge arbejdsudbuddet, især hvis topskatten enten blev fjernet eller grænsen for hvornår der skal betales topskat forhøjes. Teoretisk har det også været argumenteret, at den høje topskat kunne virke hindrende for, at højt uddannede ville bosætte sig i Danmark.

Det vanskelige ved at beregne og vurdere ændringer af indkomstskat er, at der er to modsatsrettede teoretiske effekter i spil:

Substitutionseffekt: større incitament til at arbejde ved skattelettelse, da indtjeningen ved at arbejde mere stiger, og derfor er effekten også størst ved ændringer i marginalskatte og en indkomsteffekt: ved skattelettelser kan man arbejde mindre og stadig have den samme disponible indkomst.

Internationale undersøgelser giver ikke noget entydigt billede af effekterne, ligesom de kan variere over tid (Devereux, 1996, Mogensen, 1996). Det er givet kompleksiteten i individers præferencer og samfundenes institutionelle kompleksitet ikke mærkværdigt, at »estimation results vary across studies« (Salanié, 2003). Derfor vil skatteteori alene ikke kunne give svar på hvad der virker, men empiriske informationer, og herunder ændringer over tid, er nødvendige for at kunne vurdere konsekvenser af justeringer i skattesystemet.

Et centralt dansk studie (Frederiksen m.fl., 2001) når til, at gennemsnitligt stiger arbejdsudbuddet med 0,1 % for hver procent gevinsten ved at arbejde øges og at effekten er højere for kvinder (0,15) end for mænd (0,05), samtidig med, at der er forskel i forskellige indkomstintervaller. For mænd kan elasticiteten endog hvis der tages højde for standardafvigelse være tæt på 0. Undersøgelsens data er for 1996 og baseret på et udsnit på 2441 personer. Størrelsen af disse effekter er vigtige for at vurdere de samlede økonomiske udgifter ved at ændre i indkomstskattesystemet. Det er et åbent spørgsmål om tal for 1996 teoretisk også kan anvendes til at vurdere effekter i 2007 givet de markante ændringer på det danske arbejdsmarked.

De relativt beskedne effekter bidrager til at forklare hvorfor en sænkning af indkomstskatten kan være en relativt dyr måde at få et øget arbejdsudbud på. Ved den seneste større ændring i det danske indkomstskattesystem blev det skønnet, at nedsættelse af skatten på arbejdsindkomst på 0,4 % ville betyde et øget arbejdsudbud på 10-13.000 fuldtidsbeskæfti-

gede (Regeringen, 2003), hvilket kan omsættes til, at det kostede omkring 100.000 kroner at få øget arbejdsudbuddet med 1 person. Ved den seneste beslutning om skatteændringer er det skønnet, at det at rykke grænsen for mellemskat koster 3.75 mia. kroner og det forventes at give 6000 jobs, hvilket betyder omkring 625.000 for at øge arbejdsudbuddet med en person. Det illustrerer, at ændringer i skattesystemet ikke nødvendigvis er det mest optimale i relation til at øge arbejdsudbuddet.

Samtidig må det antages, at i takt med at vi bliver rigere vil vi værdsætte fritid mere. Konsekvensen heraf er, at virkninger på arbejdsudbud i dag må antages at være mindre end de var i midten af 1990'erne. Måske er den endda negativ for mænd i visse indkomstintervaller. De ændringer, der allerede har været i skattesystemet, med en især markant forhøjelse af grænsen for hvornår der skal betales mellemindkomstskat, kan også forrykke billedet af de mulige dynamiske effekter af ændringer i skattesystemet. Der er dermed en betydelig risiko for, at der ikke vil være positive, men negative virkninger på arbejdsudbuddet af lettelser i indkomstskatten. Dertil kan føjes, at hvis omlægninger skal være provenuneutrale bør også indregnes konsekvenser af ændringer i andre skatter- og

afgifter inden den samlede vurdering foretages, og det vil yderligere risikere at medføre, at effekterne er nul eller negative.

De relativt beskedne elasticiteter medfører endvidere, at »selv-finansieringsgraden« af skattereformer alt andet lige vil være relativt beskedne (Frederiksen og Hansen, 2002), samtidig med at eventuelle dele af det øgede arbejdsudbud skyldes en nedgang i arbejde i undergrundsøkonomien, og dermed at den samlede arbejdsindsats forbliver uforandret.

Udover virkninger på de offentlige finanser kan ændringer af skattesystemet få indvirkning på fordelingen af økonomiske ressourcer. Her er virkningen på fordelingen, ikke overraskende, at fjernelse af topskat vil have den største negative fordelingsvirkning, hvorimod en forhøjelse af personfradraget vil føre til øget lighed. En forhøjelse af topskattegrænsen i 2002 med ca. 80.000 kroner ville øge uligheden målt ved Gini-koefficienten med 3.5 %, medens en fjernelse af topskatten ville øge Gini-koefficienten med mere end 9 % (Frederiksen og Hansen, 2002). En fjernelse af topskatten vil dermed være i modstrid med et af kærnetrækkene ved den Nordiske universelle velfærdsmode om en høj grad af lighed (Greve, 2007).

Tabel 1. Skattepligtige personer fordelt efter indkomst i 2007

Indkomstinterval	Indkomstgrundlag for kommuneskat og sundhedsbidrag. Skattepligtig indkomst		Indkomstgrundlag for bundskat og mellemskat. Personlig indkomst + pos. nettokap.indk.		Indkomstgrundlag for topskat. Personlig indkomst + pos. nettokap.indk. + indskud til kapitalpens.		Personlig indkomst før fradrag af AM-bidrag	
	Kr.	(1.000)	Pct.	(1.000)	Pct.	(1.000)	Pct.	(1.000)
Under 100.000	1.070	23	925	20	945	20	940	20
100.001-150.000	965	21	795	17	780	17	795	17
150.001-200.000	795	17	615	13	595	13	535	12
200.001-300.000	1.155	25	1.230	27	1.165	25	1.080	23
300.001-500.000	530	11	885	19	960	21	1.060	23
over 500.000	130	3	190	4	200	4	235	5
<b>Alle skattepligtige</b>	<b>4.645</b>	<b>100</b>	<b>4.645</b>	<b>100</b>	<b>4.645</b>	<b>100</b>	<b>4.645</b>	<b>100</b>

Anm: Lovmodelberegninger på grundlag af stikprøve på ca. 3,3 pct. af befolkningen. SB04 fremregnet til 2007, december 2006-forudsætninger.

Kilde: www.skm.dk

Balancen mellem fordeling og ændringer i skattepolitikken er en af vanskelighederne ved at tilpasse det danske skattesystem til pres udefra.

En anden vanskelighed er den sammenpresede indkomststruktur, som vist i tabel 1.

Selv dem der tjener mest, d.v.s. har en indkomst på over 500.000 om året, udgør alene 3 % af de samlede skattepligtige, og selvom de har en samlet set højere indkomstandel, er der grænser for hvor stor en andel af den samlede skat de vil kunne betale. I 2005 havde personer med en bruttoindkomst over 400.000 kroner samlede indtægter på godt 280 mia. kroner – eller godt 27 % af de samlede indtægter. Der er således mulighed for gennem en vis progression i skattesystemet, som allerede i dag, at finansiere en del af de offentlige udgifter, men det vil ikke alene kunne gøre det.

**Tabel 2. Antal der berøres af forskellige ændringer i skattesystemet og ændringer i provenu i 2007.**

Ændring i instrument	Antal personer berørt i 1000	Provenu-virkning i mia. kr.
Forhøjelse personfradrag 1000 kr.	4.155	- 1,6
Bundskat sænkes med 1 %	4.150	- 8,4
Mellemskat sænkes med 1 %	1.190	- 1,5
Topskat sænkes med 1 %	960	- 1,2
Topskatgrænsen forhøjes med 50.000	575	- 5,2

Kilde: www.skm.dk – stilleskruer i beskatningen.

Et andet problem med ændringer i skattesystemet er, at de små tals lov gælder. Det vil sige, at selv mindre ændringer i skattesystemet kan være relativt kostbare. Det er illustreret i tabel 2.

Som det ses af tabellen vil en forhøjelse af bundfradraget med 1000 kroner koste godt 1.6 mia. kroner. Det vil for den enkelte betyde en månedlig skattelettelse på under 30 kroner. Det er derfor næppe en politisk vindssag at foreslå en forhøjelse af den størrelse, og skal forhøjelsen være større bliver tabet af offentlige indtægter, med mindre der findes andre måder at få indtægter på, hurtigt meget stort. Samtidig er det også relativt dyrt at forhøje bundgrænsen for topskat fordi stadig flere i de seneste år er begyndt at betale topskat. Dette kombineret med de negative fordelings effekter, som beskrevet før, og behovet for at finansiere velfærdsstaten gør, at det kan være meget vanskeligt blot at ændre ved et element i skattesystemet.<sup>3</sup>

Det er samtidig forklaringen på, at skattereformer i Danmark ofte (som de tidligere i 1988, 1993, 1998 og 2002) kræver lang indfasning og inddragelse af en lang række forskellige instrumenter. De tidligere skattereformer i Danmark har været præget af, at værdien af fradrag er blevet mindre og nye skatte kilder inddraget (eksempelvis grønne afgifter indenfor miljøområdet). Værdien af rentefradrag er eksempelvis sænket fra ca. 73 % til omkring 32-33 %.

Dertil kan føjes, at virkninger af skat ofte skal ses i sammenhæng med hvordan samspillet er til sociale ydelser. Aftrapning af sociale ydelser og betaling af indkomstskat vil principielt kunne have større indflydelse end eksempelvis ændring af topskatten. Heri ligger, at den såkaldte sammensatte marginalskat (ændringer i skat og mistede sociale ydelser ved en indkomstfremgang) ofte er højere end den højeste marginalskat på indkomst. Det gælder eksempelvis hvor den ene person arbejder og den anden person er på kontanthjælp. Deltagelsesskatten, som den sammensatte marginalskat også kaldes, er endog højere i de laveste indkomstdéciler end i de højeste og i gennemsnit omkring 80 %. I de første (og dermed laveste) »percenti-

ler udspænder midtergruppen på 90 % af individerne således et bredt interval med delta-gelsesskatter fra 62 procent til 95 procent« (Kleven og Kreiner, 2006). Det er en understregning af, at det at se på skat alene kan være forkert hvis der ønskes effekter på arbejdsudbuddet. Ændringer i andre dele af velfærdssystemer vil kunne have effekter på arbejdsudbuddet som måske endog vil kunne være større.

Løsninger af de sammensatte marginalskatteproblemer kan derfor være samfundsmæssigt mere fornuftigt end ensidigt at fokusere på topskatten, herunder også fordi mange der i dag betaler topskat allerede arbejder så meget, at de ikke vil kunne øge deres arbejdsudbud. Dertil kommer, at en række arbejdspladser, herunder især i den offentlige sektor, på grund af budgetrestriktioner ikke har mulighed for, selvom folk gerne vil, at acceptere, at de øger deres arbejdsudbud. Denne institutionelle begrænsning på forandringer i arbejdsudbud gør det ud fra såvel en arbejdsudbuds som finansieringsmæssig synsvinkel problematisk at fjerne/sænke topskatten ud fra argumenter om, at det vil være selvfinansierende og øge arbejdsudbuddet.

Men hvilke muligheder er der så. Hvis det danske system skal minde mere om de andre lande i Europa vil en logisk udvikling være flere bidrag fra arbejdsgiverne, eksempelvis i form af en bruttoskat på lønomkostningerne. I 2006 var den samlede aflønning af ansatte på 863 mia. kr. (heraf 279 i den offentlige sektor) (Statistisk 10 års oversigt, 2007). Ses bort fra aflønningen til de offentligt ansatte vil blot 1 % kunne give et provenu på ca. 6 mia. kr. Alternativt kunne det være en afgift på bruttoindkomsten hvor 1 % vil kunne give et provenu på godt 10 mia. kr.<sup>4</sup>

Det betyder, at det ved at indføre bruttoskatter vil være muligt at sænke såvel bundskat/forhøje personfradrag som lette topskatten, samtidig mindskes værdien af fradrag og

skattetabet som følge af vækst i eksempelvis frynsegoder mindskes.

Ændringer i skattesystemet vil være enklere hvis ikke et skattestop samtidig skal overholdes, idet skattestopet både medfører et årligt fald i de samlede skatteindtægter, men også, at det er vanskeligt at finde alternative indtægter hvis en skat sættes ned.

Skattereformer i Danmark har historisk især været omlægninger, og ikke blot nedsættelser af enkelte typer af skatter.

En sænkning af bundskatten vil, selvom den finansielt er vanskelig, have den fordel, at det danske skattesystem gradvist nærmer sig et bruttoskattesystem, idet værdien af fradrag fortsat bliver mindre, og dermed også at det alt andet lige vil være mindre vanskeligt at fjerne fradrag i skattesystemet.

Afskaffelse af forskellige typer af fradrag vil også kunne bidrage til at finansiere omlægninger i skattesystemet. I den sammenhæng er det interessant, at regeringen i finanslovsforslaget for 2007 for første gang siden 1998 havde udeladt opgørelse af skatteudgifter. Skatteudgifter er afvigelser i skattesystemet, og modsvarer dermed tilskud som på mange måder minder om offentlige udgifter, blot leveret gennem skattesystemer (Greve, 1993). I Finansloven for 2006 (oversigtstabeller) blev det skønnet at skatteudgifter havde en værdi der modsvarede ca. 5 % af BNP som offentlige udgifter, og godt 2.2 % som tabt provenu. En afskaffelse af en række af disse særordninger ville dermed kunne finansiere andre ændringer i det samlede indkomstskattesystem.

I beregningerne var ikke inkluderet værdien af pensionsopsparing, herunder særligt store engangsindskud til pensionopsparing. Ændringer i disse regler kunne dermed også bidrage til at finansiere ændringer i skattesystemet.

Indkomstskatten er kun en af de parametre som kan ændres i skattesystemet. Der er en lang række andre elementer som i varierende omfang kan inddrages enten med henblik på at skabe provenu til en sænkning af indkomstskatten, eller til at opnå andre samfundsmæssige gevinster.

Det kan eksempelvis være indførsel af roadpricing med den intention på en og samme tid at skabe et bedre miljø og en mindre trafikbelastning i større byer. Forslaget kan indføres provenuneutralt, men ville også kunne kobles til en forøgelse af det offentlige provenu, som så efter præferencer kan anvendes til ændringer andre steder i skattesystemet eller offentlige udgifter. At der er samfundsøkonomisk gevinst er eksempelvis dokumenteret i Miljøstyrelsen, 2007. Der vil eksempelvis være samfundsøkonomiske gevinster på næsten 28 mia. kroner i nutidsværdi over tredive år ved at sænke registreringsafgiften med 50 % og samtidig indføre en vejafgift på 15 øre/km på landet, og 46 øre/km i byer. Den samfundsøkonomiske gevinst ved dette provenuneutrale forslag skyldes især mindre trængsel og færre uheld, men også mindre forurening (Miljøstyrelsen, 2007, tabel 2). Forslaget er samtidig i tråd med en anden klar tankegang i skatteanalyser i disse år: Prøv og flyt afgifter over på ikke-mobile skatteklender.

Det kan samtidig ikke afvises, at mindre trængsel, som også indebærer, at personer kommer hurtigere frem, kan bidrage til et større arbejdsudbud, idet den tid der går på landevejen kan anvendes til enten mere fritid eller mere arbejde.

Et andet eksempel på mulige forandringer som kan have andre sidegevinster er ændringer i beskatningen eller afgifter på sund mad. En sænkning af afgifterne kan således bidrage til at der spises mere sund kost, og det »synes at stimulere relative mere i de lavere socialklasser« (ATV, 2007, side 90). En momsfrigørelse af sunde fødevarer er skønnet

til at koste knapt 5 mia. kroner samtidig med at forbruget heraf stiger med 8 %, som delvist ville kunne finansieres ved højere afgifter på fedt, sukker og sodavand uden at risikoen for øget grænsehandel vil være stor (ATV, 2007). Samtidig kunne der argumenteres for dynamiske effekter her i form af bedre sundhedstilstand og dermed mindre pres på de offentlige sundhedsudgifter. Bekymringen for et delt afgiftssystem burde ikke være stor, også fordi der allerede er visse varer og tjenester der er fritaget for moms, eksempelvis aviser. Det er en illustration af at skattepolitikken kan have en virkning også på andre områder end dem, der traditionelt indgår i diskussionerne.

Højere afgifter på energi og andre områder til gavn for miljøet er også principielt en mulighed, idet der dog på en række af disse områder kan være brug for at vurdere de fordelingsmæssige konsekvenser af ændringer.

### **Afsluttende refleksioner**

Teoretiske analyser af skattesystemet kan ikke stå alene. Der vil eksempelvis mangle samspillet mellem skatter- og sociale ydelser. Det er samtidig nødvendigt når effekter skal beregnes, at vurdere forskellige elasticiteter, og herunder indregne effekter af, at øget fritid er et velfærdsgode, som der ønskes mere af, når det bliver økonomisk muligt. Det ændrer også sandsynligheden for i et velfærdssamfund som det danske, at ændringer i skattesystemet har den teoretiske effekt som det tidligere har været antaget, og brug af data der er 10 år gamle er ikke egnede til en økonomisk vurdering af effekternes omfang.

Det er vanskeligt at ændre det danske skattesystem, da der både kan være fordelings effekter og ændringer i incitamenter, ligesom der er en grænse for hvor store skatteændringer der kan være ufinansierede. Men en omlægning med større vægt på arbejdsgiverbidrag kunne være en måde at sænke den direkte indkomstskat på arbejdsindkomst. Det



vil bringe det danske skattesystem mere på linie med skattesystemerne i andre europæiske lande. En større vægt på arbejdsgiverbidrag vil samtidig kunne gøre forvriddinger og vanskeligheder ved at arbejde i Øresundsregionen mindre. Større vægt på bruttoskatter gør det også mindre attraktivt at foretage skattespekulation, herunder anvendelse af transfer-pricing.

Større vægt på afgifter indenfor energi- og miljøområdet, herunder roadpricing, kan samtidig bidrage til at finansiere en sænkning af indkomstskatten. Denne type af afgifter vil samtidig kunne udformes på en sådan måde, at bidragene til finansiering af velfærdssamfundet kommer fra alle i samfundet, idet de er vanskeligere at undvige ved at foretage aktiviteter udenfor den officielle økonomi.

Det vil samtidig være en tendens, som følger den historiske udvikling i det danske skattesystem, at det gradvist bevæges mod et system, der i stadig højere grad er præget af bruttoskat. Et bruttoskattesystem vil samtidig, alt andet lige, være enklere at administrere. Hvordan og hvor stor progressionen skal være i et sådant system er i høj grad en politisk afvejning, men der er teoretisk set flere måder dette kan opnås på, og det behøver ikke nødvendigvis alene at være gennem indkomstskatter. En øget beskatning på jord og fast ejendom vil, udover at sikre en større beskatning af de ikke-mobile skattekluder, også kunne være et bidrag til en mere samlet set progressiv fordelingsprofil. Men som beskrevet allerede i indledningen er der her en modsætning mellem hvad teorien anbefaler og hvad der politisk historisk har været muligt at gennemføre.

En sådan udvikling vil, givet at Danmark er en lille åben økonomi, være i overensstemmelse med teoretiske overvejelser om på skatteområdet især at beskatte ikke-mobile skattekluder.

## Noter

1. Det er oftest den negative virkning i forhold til Tyskland som fremhæves, men Danmark har dog samtidig en positiv grænsehandel overfor Sverige.
2. Skatteklilen er udtryk for forskellen mellem de samlede lønomkostninger og den nettoløn arbejdstageren modtager.
3. Jeg har i argumentationen ikke inddraget diskussionen om hvorvidt der er et økonomisk råderum til at foretage skattelettelser eller ej, herunder om det i en situation med stort set fuld beskæftigelse er muligt uden negative virkning på inflation og løndannelse at lette indkomstskatten. Samtidig bør en diskussion om råderum dog også indeholde om alternativ anvendelse af et råderum kunne give tilsvarende dynamiske effekter i samfundsøkonomien. Det kunne eksempelvis være ændringer i takster for kollektiv trafik. Skat diskuteres ofte som om det er løserevet fra øvrige prioriteringer, men reelt bør fordele og ulemper ved forskellige instrumenter overvejes.
4. Et af problemerne hermed er, at også personer med meget lav løn, eksempelvis studerende, som ikke betaler skat i dag vil skulle betale skat. Denne type af ændringer vil derfor kræve nøje overvejelser af hvordan lavtlønsgrupper i givet fald kan kompenseres, og det vil reducere det mulige provenu. En forhøjelse af arbejdsmarkedsbidraget kunne have stort set samme effekt. Et problem hermed, som blev overset da det blev indført, er, at det medfører en lettelse af beskatningen af allerede foretaget pensionsopsparing, og dermed fordelingsmæssigt især er til fordel for personer med stor pensionsopsparing, samtidig med at det er en proportional skat med en mindre fordelingsvirkning end den progressive indkomstskat. I modsat retning trækker dog, at personer med høj indkomst stadig har flere muligheder for at reducere deres skattebetaling, eksempelvis ved at foretage pensionsopsparing eller investere i aktier, og en bruttoskat derfor også i højere grad kan påvirke disse gruppers bidrag til finansiering af velfærdssamfundet.
5. Det kan naturligvis virke paradoksalt at biler betragtes som en ikke-mobil skattekilde, men det ligger i, at biler når de kører rundt i Danmark ikke vil kunne undgå beskatning. Der er stadig en række tekniske problemer forbundet med at indføre denne type af afgifter, men er medtaget her

for at illustrere nogle mulige alternativer til den mere klassiske diskussion alene af ændringer i indkomstskattesystemet.

## Referencer

- ATV (2007): Økonomiske virkemidler i ernæringspolitikken. København, ATV
- Devereux, Michael P. (ed.), *The Economics of Tax Policy*. Oxford, Oxford University Press.
- Hills, John (2000), *Taxation for the Enabling State*. ESCR CASEpaper, 41, London, London School of Economics.
- Korsager, K. m.fl. (2007), Skat og migration. *Økonomi og Politik*, 80 (1), 86-100.
- Frederiksen, A. mlf. (2001), *Overtime Work, Dual Job Holding and Taxation*. IZA, WP 323.
- Frederiksen, A. og Hansen, J. (2002), *Skattereformer: Dynamiske Effekter og fordelingskonsekvenser*. Handelshøjskolen i Århus.
- Greve, Bent (1993), Skatteudgifter i teoretisk og empirisk belysning. København, Samfundslitteratur.
- Greve, Bent (2007), What Characterise the Nordic Welfare Model, *Journal of Social Sciences*, 3(2), 43-51.

- IFS (2007), *The IFS Green Budget: January 2007*. London, ESRC (Economic & Social Research Council).
- Kluven, Henrik J. og Kreiner, Claus T. (2006), Beskatning af arbejdsindkomst i Danmark. I Tranæs, T. (ed.), *Skat, arbejde og lighed – en undersøgelse af det danske skatte- og velfærdssystem*. København, Gyldendal.
- Miljøstyrelsen (2007): *Ændring af bilafgifter*. Arbejdsrapport nr. 3, 2007. København, Miljøministeriet.
- Mogensen, G.V. m.fl., *Work Incentives in the Danish Welfare State*. København, Rockwool-fonden.
- OECD (2006), *Revenue Statistics 1965-2005*, Paris, OECD.
- OECD (2007), *Taxation Wages*. Paris, OECD.
- Regeringen (2003), *Lavere skat på arbejdsindkomst*, København, Finansministeriet.
- Salanié, B. (2003), *The Economics of Taxation*, Massachusetts, MIT Press.
- Selim, Sheikh (2006), *On Policy Relevance of Ramsey Tax Rules*, Cardig Economics Working Papers, E2006/19.