Erik Olsen

Skatteudviklingen og EF

Den europæiske udfordring til den nordiske skattemodel

Jurist- og Økonomforbundets Forlag
1992

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie
NSFS 27

© Danmark: Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1992
ISBN 87-574-6610-6

© Norge: Forfatteren og TANO A.S. Oslo 1992
ISBN 82-518-3041-9

© Sverige: Forfatteren og Iustus Förlag, Uppsala 1992
ISBN 91-85256-23-4

Omslag: Morten Højmark
Tryk: Gentofte Tryk, Charlottenlund
Printed in Denmark 1992

Indholdsfortegnelse

Forord 13

Kapitel I
Den europæiske udfordring til den nordiske skattemodel 15
1. Den nordiske skattemodel 15
2. De nye udfordringer 17
3. Sammenligninger af skattesystemer 20
   3.1. Sammenligningsproblemer 21
   3.2. Sammenligningsgrundlaget 21
   3.3. Beskrivelse af skatteklimaet 22
   3.4. Sammenligningens hovedemner 23

Kapitel II
Centrale hovedtræk i skattestrukturerne 25
1. Skattestruktur og skattereformer 25
2. Skattetryk og skatteevne 27
   2.1. Udviklingen i skattetrykket 27
   2.2. Skattetryk og skatteevne 29
3. Fordelingen på skattearter 30
   3.1. De enkelte skatteartsgrupper 31
      3.1.1. Forholdet mellem de enkelte skatteartsgruppers aktuelle provenuemæssige betydning 35
      3.1.2. Skattebelastningen 39
      3.1.2.1. Direkte indkomstskatter 39
      3.1.2.1.1. Indkomstbeskatningen i Norden og i EF-området . 40
      3.1.2.1.2. Særligt om beskatningen af kapitalafkast 41
      3.1.2.1.3. Rentefradrag 42
      3.1.2.1.4. Lejeværdi af egen bolig 43
      3.1.2.2. Sociale bidrag og lønskatter 43
      3.1.2.3. Formue- og ejendomsskatter 43
      3.1.2.4. Moms 46
      3.1.2.5. Punktafgifter 48
      3.1.2.6. Andre skatter 49
      3.1.2.7. Skattebelastningens struktur 49
   3.2. Udviklingen inden for skatternes artsfordeling 50

3.2.1. Direkte indkomstskatter 50
3.2.2. Sociale bidrag og lønskatter m.v 52
3.2.3. Formue- og ejendomsskatter 53
3.2.3.1. Beskatningen af nettoformue 53
3.2.3.2. Beskatning af fast ejendom 54
3.2.3.3. Kapitaltransaktionsskatter 54
3.2.3.4. Arve- og gaveskatter 55
3.2.4. Moms 55
3.2.5. Punktafgifter 56
3.2.6. Andre skatter 57
3.2.7. Udviklingen i strukturen 57
4. Fordeling på skattesubjekter 59
4.1. Progressionsspørgsmålet og marginalskatterne 62
4.2. Personbeskatning og virksomhedsbeskatning 65
5. Fordelingen af skatteprovenu 72
5.1. De lokale myndigheders andel af provenuet 72
5.2. De sociale fondes andel 74
5.3. EF's andel af provenuet 74
6. Tabeloversigt 74

Kapitel III

Harmoniseringsbestræbelser 104
1. Det europæiske økonomiske fællesskab 104
1.1. Fællesskabets formål 105
1.2. Traktatens bestemmelser om beskatning 105
1.3. Det indre marked 106
1.4. Virkemidlerne i EF's skatte- og afgiftsharmonisering 107
2. Harmoniseringsbestræbelserne i EF på skatte- og afgiftsområdet ... 108
2.1. Initiativer på de direkte skatters område 109
2.1.1. Fusionsdirektivet 110
2.1.2. Beskatningen af moder-/datterselskaber 110
2.1.2.1. Moder-/datterselskabsdirektivet 111
2.1.2.2. Renter- og royaltiesbeskatning for selskaber 111
2.1.2.3. Underskudsmedregning for selskaber 112
2.1.3. Direktivforslag om selskabsbeskatning 112
2.1.4. Direktivforslag om overførsel af underskud 113
2.1.5. Direktivforslag om virksomhedsoverskud 113
2.1.6. Harmonisering af indkomstskat (Grænsegænger-direktivet) 114
2.2. Harmonisering af kapitalbeskatning m.v 114

2.2.1 Kapitaltilførelsesafgift ... 115
2.2.2. Børsstempel ... 115
2.2.3. Renteskat ... 115
2.3. De indirekte skatter ... 115
2.3.1. Moms (Merværdiafgift) ... 116
2.3.2. Punktafgifter ... 118
2.3.3. Rejsegods ... 119
2.4. Andre væsentlige skatterelevante harmoniseringsområder ... 119
2.4.1. Europæisk firmagruppe ... 119
2.4.2. Det Europæiske Selskab ... 120
2.4.3. Andre områder ... 120
3. Det nordiske skattesamarbejde ... 120
3.1. Den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ... 121
3.2. De nordiske grænsegængeraftaler ... 121
3.3. Den nordiske arbejdsgruppe om harmonisering af moms ... 121
3.4. Nordisk myndighedssamarbejde ... 121
4. Strukturforskelle inden for samordnings- og harmoniseringsbestræbelserne ... 122

Kapitel IV

Forvaltningsstrukturen ... 123
1. Indledning ... 123
1.1. Beskatningsopgavens udformning ... 124
1.2. Beskatningens gennemførelse ... 124
1.2.1. Beskatningen er primært en offentlig forvaltningsopgave ... 125
1.2.2. Begrebet skatteforvaltning ... 126
1.2.3. Hovedopgaverne ved forvaltningen af beskatningen . 127
2. De administrative organisationsformer ... 128
2.1. Oversigt over de nationale administrative opbygninger ... 129
2.2. Specialkompetence eller enhedsforvaltning ... 136
2.2.1. Opdeling efter skattearter ... 137
2.2.2. Opdeling efter skattesubjekt ... 139
2.2.3. Funktionsopdelte strukturer ... 140
2.2.4. Anvendelse af enhedsforvaltningen ... 141
2.3. Centraliseret eller decentraliseret forvaltningsform ... 142
2.4. Sammenligningsgrundlaget ... 145

3. De overordnede styringsfunktioner 145
3.1. De nordiske modeller 146
3.1.1. Den politiske styring 146
3.1.2. De lovgivningstekniske funktioner 146
3.1.3. Styringen af den administrative implementering 147
3.2. De europæiske modeller 149
3.2.1. Den engelske model 149
3.2.1.1. Den politiske styring 149
3.2.1.2. De departementale funktioner 150
3.2.1.3. Den administrative implementering 150
3.2.1.4. Det irske system 150
3.2.2. Den tyske model 151
3.2.3. Den hierarkisk/centralistiske kontinentale model ... 151
3.2.3.1. Den politiske styring 151
3.2.3.2. Lovgivning og implementering 152
3.3. Regional styring 154
3.4. Administrative særordninger og autonomier 155
3.5. Særordninger for bestemte skattearter 156
3.6. Strukturforskelle 156
4. Individualiseringen af skattefordringen (Skatte- og afgiftsansættelsen) 159
4.1. Skatteansættelses- eller ligningsfunktionen 159
4.1.1. Skattefordringens sammensætning 159
4.1.2. Ansættelsesmetoden 160
4.2. Myndighedsstrukturen 162
4.2.1. Myndighedsniveauer 162
4.2.2. Struktureringskriterierne 163
4.2.3. Centraliserede og decentraliserede forvaltninger ... 164
4.3. Strukturforskelle 165
5. Kontrol 166
5.1. Kontrolfunktionen 166
5.1.1. Omfanget af skatteforvaltningens kontrolopgave ... 166
5.1.2. Kontrolopgavens indhold 167
5.1.2.1. Totalkontrol 168
5.1.2.2. Stikprøvekontrol 168
5.1.2.3. Periodekontrol 168
5.1.2.4. Prioriteret kontrol eller systemkontrol 169
5.1.2.5. Særlig intern kontrol 169
5.2. Myndighedsstrukturen 170

5.2.1. Kontrolniveauer – Anvendelse af selvstændige kontrolmyndigheder ... 170
5.2.2. Struktureringskriterierne – Enhedskontrol eller specialkontrol ... 171
5.2.2.1. Enhedskontrol ... 171
5.2.2.2. Subjektorienterede kontrolorganer ... 172
5.2.3. Centraliseringsgraden ... 172
5.2.3.1. Kontrolopgavens placering ... 173
5.2.3.2. Kontrolstyring ... 174
5.2.3.3. Anvendelse af særlige informationscentre m.v ... 175
5.3. Strukturforskelle ... 175
6. Opkrævning ... 176
6.1. Opkrævningsfunktionen ... 176
6.2. Myndighedsstrukturen ... 177
6.2.1. Opkrævningsniveauer ... 177
6.2.2. Anvendelse af særlige opkrævningsmyndigheder ... 177
6.2.3. Centraliseret opkrævning ... 179
6.3. Strukturforskelle ... 180
7. Klagebehandling ... 180
7.1. Klageadgang ... 181
7.1.1. Klagevejledning ... 181
7.1.2. Klage- eller appelbegrænsning ... 181
7.2. Klage til skattemyndighederne (forhandling) ... 182
7.3. Klage til uafhængige klageinstanser ... 182
7.3.1. Klage til særlige administrative skatteklageorganer ... 182
7.3.2. Domstolsprøvelse ... 183
7.3.2.1. Forvaltningsdomstole ... 183
7.3.2.2. Ordinære domstole ... 184
7.4. Alternative klageveje ... 184
7.5. Strukturforskelle ... 184
8. Administration af straffeforanstaltninger ... 185
8.1. Straffefunktionen ... 185
8.2. Sanktionskompetencen ... 186
8.2.1. Fængelsesstraffe ... 186
8.2.2. Bøder ... 186
8.3. Myndighedsstrukturen ... 187
8.4. Strukturforskelle ... 187

Kapitel V
Myndighedssamarbejdet ... 189

1. Samarbejdsformer 189
2. Det skattepolitiske samarbejde 191
2.1. EF-samarbejdet 191
2.2. Det nordiske samarbejde 191
3. Det skatteadministrative samarbejde 191
3.1. Det internationale samarbejde 192
3.2. EF-samarbejdet 192
3.2.1. Napoli-konventionen 192
3.2.2. Gensidig bistand til skatteansættelse 192
3.2.3. Gensidig bistand til inddrivelse 193
3.2.4. Voldgiftsprocedure vedrørende afskaffelse af dobbeltbeskatning 193
3.2.5. De supranationale funktioner 193
3.2.5.1. Forordningen om gensidig bistand ved administration af toldbestemmelser m.v 194
3.2.5.2. Samarbejde om momsudligning 194
3.3. Det nordiske samarbejde 194
3.3.1. Den nordiske bistandsaftale i skattesager 194
3.3.2. Det fællesnordiske toldsamarbejde 195
3.3.3. Det uformelle myndighedssamarbejde 195
4. Strukturforskelle 196

Kapitel VI

Nye tendensskabende faktorer i nordisk beskatning 197
1. Kravene til skattestrukturen 198
1.1. Skattetrykket under pres 198
1.2. Indkomstskattens andel i Danmark, Sverige og Finland 199
1.3. Den manglende bruttobeskatning i Danmark og Finland 201
1.4. Muligheden for en begrænset stigning i ejendomsbeskatningen 201
1.5. Sænkelse og graduering af momssatserne og udvidelse af momsskattebasen 202
1.6. Ændringer i punktafgifternes indhold 203
1.7. Fastlåsning af skattestrukturen 203
1.8. Det samlede behovet for omstruktureringer af skattetyper 204
1.9. Krav om lavere marginalskatter og ændret fordelingsprofil – især et dansk problem 205
1.10. Konkurrencen på erhvervsbeskatningen 207
1.11. Kravene til skattefordelingen 208

2. Harmoniseringspres og markedspres 209
3. Påvirkning af forvaltningsstrukturen 213
3.1. Særpræg inden for konkrete forvaltningsopgaver 213
3.1.1. Den delte økonomiske styring i Danmark 214
3.1.2. Delt administrativ styring 214
3.1.3. Anvendelsen af uafhængige administrative organer . 215
3.1.4. De særlige klagesystemer 215
3.2. Afsmitningseffekten 215
3.3. Generelt betingede tendenser 216
3.3.1. Ændringen mod større virksomheder og en mere koncentreret virksomhedsstruktur 217
3.3.2. Større internationalisering – flere grænseoverskridende transaktioner 218
3.3.3. Fjernelse af de indre toldgrænser 219
3.3.4. Krav om mindre bureaukrati 220
3.3.5. Betydningen af ændret skattestruktur for forvaltningen 220
3.4. Administrationen af den supranationale beskatning 222

Kapitel VII
Afsluttende bemærkninger – den nordiske skattemodels fremtidige rolle 225

Litteraturliste 227

Stikordsregister 229

Forord

Denne bog er skrevet som et projekt med støtte fra Nordisk skattevidenskabeligt Forskningsråd med det formål at belyse skattestrukturen og skatteforvaltningen i Norden set i lyset af den udvikling, der følger af EF-harmoniseringen.

Den økonomiske støtte fra rådet, foruden den mere personlige interesse og støtte fra rådets enkelte medlemmer, har således været en helt central forudsætning for at samle og bearbejde det her foreliggende materiale. Et materiale, der gerne skulle kunne medvirke til for læseren at skabe et bredere og mere sammenhængende perspektiv på den udfordring, der for den nordiske skattemodel vil blive en naturlig konsekvens af den igangværende europæiske udvikling.

Denne udvikling vil i vidt omfang få betydning for både skatteyderne og for det offentliges rolle på såvel det politiske som det administrative plan. Bogen retter sig derfor ikke alene mod skatteydersiden og deres repræsentanter, rådgivere og interesseorganisationer, men også mod det politiske beslutningsniveau og ikke mindst personalet i den offentlige skatteforvaltning. Tanken har således været at formidle en mere samlet viden på dette område til disse grupper.

Materialet er i al væsentlighed søgt ajourført frem til efteråret 1991.

November 1991
Erik Olsen

KAPITEL I

Den europæiske udfordring til den nordiske skattemodel

I disse år fremstår det stadig tydeligere, at beskatningens vilkår i de nordiske lande står over for udfordringer, der nødvendigvis må føre til afgørende forandringer. Der vil fra omverdenen komme et meget betydeligt pres på det, der ofte karakteriseres som »den nordiske skattemodel«.

1. Den nordiske skattemodel

Betegnelsen den nordiske skattemodel sigter normalt til den indretning af beskatningssystemet, man finder i de skandinaviske lande, og som forudsættes at indeholde nogle grundlæggende fælles træk og forudsætninger. Nærmere betegnet et system, der antages at bygge på en sammensætning og udformning af beskatningen, der udviser en høj grad af lighed, og som tillægger skatterne en særlig central styringsmæssig funktion i samfundet. Det er naturligvis vanskeligt helt eksakt at definere indholdet i dette begreb. Et begreb som i betydeligt omfang også anvendes som en mere holdnings- eller ideologisk betinget standard, der skal tjene til at distancere fra andre systemer, som finder anvendelse i de omliggende eller på dette område i øvrigt sammenlignelige lande.

De mange lighedspunkter inden for de nordiske landes beskatningsformer, som denne model dækker over – og som på mange måder er analog til de ligheder, der generelt findes på en lang række politiske, kulturelle og sociale områder i øvrigt – er yderligere karakteriseret ved, at de egentligt ikke som sådan er udsprunget af nogen nødvendighedens lov. Beskatningens udformning har i vidt omfang i princippet alene været bundet af rene indenrigspolitiske hensyn i det enkelte land, og nogen afgørende krav om ensretning har ikke været til stede. Når de nordiske skattesystemer således alligevel opfattes som indeholdende en betydelig grad af lighed, skyldes denne lighed ikke så meget noget udefra kommende pres, men mere den gensidige inspiration der følger

af tætte kontakter på det politiske, administrative og forskningsmæssige plan, og en i vidt omfang grundlæggende ensartethed i samfundssyn og livsholdning. Set i et politisk-ideologisk perspektiv har den nordiske samfundsmodel i ganske betydelig grad været båret af en tankegang, der indebær en omfattende interventionisme fra det offentliges side i det økonomiske liv med henblik på især at styre beskæftigelse, velfærd og indkomst- og formuefordelingen. Det er dog tilsvarende karakteristisk i den nordiske model, at det offentlige ikke i videre omfang er gået ind i egentlig produktionsvirksomhed, men har valgt i stedet via beskatningen at inddrage en meget betydelig del af produktionsafkastet og dermed dette afkasts fordeling. Denne variant af den planøkonomiske tankegang har derimod betydet, at det offentlige har overtaget store dele af området for serviceydelser til borgerne. Dette har medført en finansieringsmodel på bl.a. social-, sundheds- og undervisningsområdet, der tilsvarende nødvendiggør en ressourceallokering for det offentlige, der efterhånden beslaglægger omkring halvdelen eller mere af nationalproduktet. Dette meget voldsomme behov for at overføre økonomiske ressourcer til det offentlige af dels rent fiskale udgiftsdækningsbehov, dels styringsmæssige årsager, stiller selvsagt store krav til såvel skattesystemets indretning som til det administrative apparat, der i praksis skal realisere den nødvendige pengestrøm til de skattemodtagende institutioner.

Denne generelt set betydelige ensartethed i opgave og baggrund har gjort det naturligt, at man i de nordiske lande i vidt omfang har valgt at gå de samme veje ved udformningen af de nødvendige løsningsmodeller. Når der alligevel på en række områder kan konstateres mere væsentlige afvigelser i skattestrukturen, har årsagen hertil først og fremmest skullet søges i de mere grundlæggende forskelle, der trods alt – især tidligere – var i landenes erhvervsstruktur. Tilsvarende har den partipolitiske struktur spillet en rolle, hvor man bl.a. kan fremhæve betydningen af lange perioder i Sverige med flertalsregeringer i modsætning til Danmark med kortvarige mindretalsregeringer.

Også ved opbygningen af det administrative apparat til forvaltning af skatterne har man traditionelt i alle landene bygget på den samme grundmodel, der forudsætter samvirke mellem et embedsværk og et folkeligt element, men også her kan der dog iagttages en række forskelligheder, ofte historisk begrundet. Et andet fælles træk ved administrationen er, at der typisk er tale om ganske store forvaltningsapparater i forhold til landenes størrelser. Fortrinsvis begrundets dette i omfanget af dels administration af et system med en høj regelkompleksitet og de omfattende kildeskattesystemer, der nu i en årrække har fundet anvendelse, dels af de omfattende kontrolopgaver der nødvendiggøres af den stigende tendens til skatteunddragelse, der normalt betragtes som en følge af et meget højt skatteniveau.

Endelig kan det fremhæves, at den betydelige grad af ensartethed, der findes inden for Norden, er præget af en bemærkelsesværdig mangel på formelle bindinger. De fælles resultater er i vidt omfang tilvejebragt uden nogen institutionalisering i form af aftaler og traktater, men alene i kraft af et omfattende samkvem mellem enkeltpersoner, myndigheder, højere læreranstalter m.v. fra de enkelte lande. Dette samkvem har dog også ført til, at der på en række områder er etableret nogle egentlige formaliserede samarbejdsformer på skatteområdet, der også i international sammenhæng må betragtes som usædvanligt tætte og omfattende, og som på mange måder er langt mere vidtgående end, hvad der endnu er etableret på f.eks. EF-plan. De klareste eksempler på dette samarbejde giver sig først og fremmest udslag i overenskomsten imellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning af 1983, som er den første egentlige multinationale dobbeltbeskatningsoverenskomst, og den fælles-Nordiske aftale om bistand i skattesager fra 1972.

2. De nye udfordringer

Udgangspunktet for den selvvalgte og frivillige fælles model var imidlertid, at indretningen af skattesystemet primært kunne betragtes som et internt nationalt anliggende i såvel politisk som administrativ henseende, der i den langt overvejende grad blev styret af indenrigspolitiske forhold. Netop skattepolitikken er som bekendt et meget centralt politisk/økonomisk styringsinstrument i det enkelte land, hvorom store dele af de politiske brydninger sker. De områder, hvor man var mere direkte bundet af udenrigspolitiske forhold, var helt overvejende på told- og afgiftsområdet, hvor afgifterne måtte tilpasses samhandels- og toldaftalerne med fremmede magter og den varestrøm, der rent faktisk foregik over landegrænserne. Dobbeltbeskatningsproblematikken spiller også en væsentlig politisk rolle, men først og fremmest i konkret forstand for det enkelte skattesubjekt, d.v.s. den som pligten til at betale skatten rammer. I egentlig skattepolitisk forstand har de haft en mere begrænset om end stigende betydning.

En række faktorer gør imidlertid, at denne interne nationale synsmåde ikke længere slår til. Den stigende internationalisering af samfundet, herunder især af erhvervslivet og uddannelsessystemerne, betyder, at skattestrukturen i stigende grad må tilpasses omgivelserne, og hermed ændres samtidig den opgave, der skal udføres af de nationale skattemyndigheder. Generelt set sker der nu en stigende samhandel og udveksling af varer, kapital, arbejdskraft og tjenesteydelser, en udvikling der er intensiveret afgørende af EF og etableringen af det indre marked. Den opgivelse af grænsekontrollen, som er et af

det indre markeds grundsten, betyder således bl.a., at en stor del af den tidligere tids omfattede toldkontrol forsvinder. Den øgede mobilitet og stigende mængde af økonomiske transaktioner over landegrænserne stiller også skattemyndighederne over for en kontrolopgave af ændret karakter. Den øgede betydning af grænseoverskridende samhandel og erhvervsudøvelse set i sammenhæng med en forstærket international konkurrence gør tilsvarende, at landets skattestruktur i højere grad må være gearet til at tilpasse sig den skattestruktur, der er fremherskende i omgivelserne. Det enkelte lands skattesystem udsættes således nu for et kraftigt pres på flere fronter.

For det første foregår der en egentlig institutionaliseret harmoniseringsproces via EF-samarbejdet, der for Danmarks vedkommede allerede af traktatmæssige grunde forpligter. Også de samarbejdes- og harmoniseringsforhandlinger, der sker via EFTA-forhandlingerne med EF, spiller i øjeblikket en væsentlig rolle for det øvrige Norden. Men mest vigtig – og indtil videre især relevant for det øvrige Norden – er den markedsbestemte tilpasning, der er nødvendig for at opretholde et lands samhandelsmuligheder og konkurrenceevne inden for den nye europæiske struktur, hvor skattesystemet kan spille en betydelig rolle for de muligheder, et lands erhvervsliv har til rådighed i den internationale konkurrence. Og endeligt ændres administrationens vilkår som følge af den øgede internationale transaktionsmængde. Der bliver behov for dels andre kontrolmuligheder, dels for langt mere omfattende myndighedssamarbejde end tidligere.

På lidt længere sigt stiller de udefra kommende vilkår uomgængelige krav til skattepolitikken om en tilpasning af skattesystemet i såvel materiel som administrativ henseende, der kan sikre det enkelte land en rimelig god udgangsposition i konkurrencen om den andel af kvalificeret arbejdskraft, virksomheder og kapital, der er nødvendig for at sikre og forøge befolkningens velstandsniveau.

I et mere integreret Europa vil et lands skatteklima, d.v.s. de generelle vilkår som skattestruktur og skatteadministration aktuelt stiller borgere og erhvervsliv over for, få en indvirkning på skattesubjekternes adfærd. Alt andet lige vil kvalificeret arbejdkraft, herunder ikke mindst højt kvalificeret nøglearbejdskraft, og kapital søge mod de områder, der giver de gunstigste vilkår. Omvendt vil denne proces kunne fremskynde en harmonisering mellem landene, der kan modvirke den allerede igangværende direkte konkurrence på skatteklimaet og de deraf følgende uhensigtsmæssige skævvridninger af økonomi og ressourceanvendelse.

De forskellige aspekter i det økonomiske samkvem m.v., der påvirkes af skatteklimaet, er mangeartede og har naturligvis en meget varieret vægt og betydning. Hvis man imidlertid tager udenrigshandlens eksportside som et

eksempel på en ganske central parameter for konkurrencen landene imellem, er det klart, at det for Danmark, der en tid endnu er det eneste land, der befinder sig i begge lejre, men også for de øvrige nordiske lande, helt klart er brydning mellem den nordiske og den europæiske skattemodel der bliver det centrale skattetema.

Tabel A: Den procentvise eksportandel for de nordiske lande.

	EF	Norden	USA	Japan	Andre
Danmark	50,4	20,6	5,6	4,3	19,1
Finland	44,0	20,5	6,4	2,1	27,0*)
Norge	65,0	19,2	6,6	1,7	7,5
Sverige	53,4	21,9	9,3	1,9	13,5

*) Heraf USSR 14,5%

Kilde: Nordisk statistisk årbok 1991.

Det er set fra denne indfaldsvinkel et tydeligt mønster (tabel A) for alle de nordiske lande, at ca. 20% af samkvemmet er med andre nordiske lande og omkring 50% med EF-landene. De konkurrencebetingede tilpasningsbehov må derfor naturligt nok koncentrere sig om forholdene inden for disse områder.

Det er således naturligvis primært den europæiske dimension, der er nærværende for tiden, men i det mindste inden for den industrialiserede verden har der i de seneste år kunnet spores en klar tendens til ændring i beskatningens indretning og funktion. Der er primært tale om en tilbøjelighed til, at skattesatserne reduceres og skattebasen eller skattegrundlaget udvides. Beskatningens rolle som planøkonomisk værktøj synes også at nedtones, således at der i højere grad lægges vægt på, at skatterne virker neutralt i økonomien. Udviklingen går således i vidt omfang fra en beskatningsideologi præget af interventionisme mod neutralitet. Samtidigt antager skatterne også på verdensplan mere og mere karakter af en konkurrenceparameter landene imellem, når det gælder om at tiltrække produktionsfaktorer som kapital, arbejdskraft og virksomheder. På længere sigt må denne mere globale unifikationstendens, der følger af den øgede samhandel, internationalisering og tendens til konkurrence på skattesystemerne, også blive en faktor, der i stigende grad må indgå i de skattepolitiske og administrationsstrukturelle overvejelser. Et lands økonomiske situation afgøres ganske vist ikke af skattepolitikken alene, men skattepolitikken må

naturligvis ses i sammenhæng med den samlede økonomiske politik, der føres i det enkelte land. Derfor betyder en klarlægning af de skattepolitiske forudsætninger og tendensgrundlag en ganske vigtig brik til forståelsen af de vilkår, et land må forventes at kunne byde på i relation til levevilkår, velstand og økonomiske muligheder.

Alt i alt er der således lagt op til en lang række strukturelle omlægninger, der på afgørende måde kan ændre på de vante forestillinger om, hvordan skandinavisk beskatning udformes og forvaltes. Det umiddelbare udgangspunkt i praksis er imidlertid, som det senere vil fremgå, at såvel skattestruktur som skatteadministration endnu i betydeligt omfang er ganske forskelligartet i forholdet både imellem Norden og EF-området og imellem EF-landene indbyrdes. Det er således karakteristisk, at Danmark til trods for sit medlemskab af EF tilsyneladende stadig på mange måder mere bygger på den nordiske model end på de karakteristika, der kendetegner mange af EF-landene. En vurdering af indholdet i den udfordring, de nordiske lande står over for, forudsætter med andre ord, at man på den ene side fastlægger det aktuelle skattemiljø i landene, d.v.s. hvor de nordiske lande står i forhold til omgivelserne. På den anden side må den skattekultur, der bærer traditionen i det enkelte lands beskatningsmønster, afdækkes. Skattekulturen viser noget om, hvad der over tid især er en tilbøjelighed til at fokusere på når, skattebyrden skal fastlægges og fordeles. For at kunne sætte udfordringen i det rette perspektiv må man således ud fra, hvad det hidtil har været intentionen at ramme med beskatningen, søge at afdække de beskatningstendenser på forskellige områder, der indtil nu har været fremherskende, og se, om udviklingen stemmer med de tendenser, der gør sig gældende i de lande der udgør udfordringen.

3. Sammenligninger af skattesystemer

Det er klart vanskeligt umiddelbart at vurdere noget så komplekst som et lands skatteklima i forhold til andre, og det er tilsvarende indlysende, at en direkte og detaljeret sammenligning imellem de skattesystemer, der finder anvendelse i såvel nordisk som i europæisk perspektiv, vil kræve meget omfattende udredninger, hvis situationen skal belyses så detaljeret, at det giver svar på, hvordan det enkelte skattesubjekt vil være stillet i forhold til de enkelte nationale systemer. En sådan helt specifik kvalitativ vurdering gøres imidlertid normalt bedst af eksperter inden for det enkelte lands system, idet det som regel kræver en meget betydelig teoretisk og praktisk indføling i et lands skattesystem, før det i relation til konkrete beskatningssituationer mestres fuldt

ud. Det bør ikke glemmes, at det er en sikker erfaring i alle lande, at når det gælder om at opfinde nye måder at beskatte borgerne på, udviser magthaverne ofte noget nær højdepunktet af den menneskelige kreativitet. En kreativitet, der stort set kun modsvares af borgernes opfindsomhed, når det tilsvarende gælder om at undvige beskatningen.

Formålet med den efterfølgende gennemgang er da heller ikke at give mere individuelt orienterede anvisninger på, hvordan skatteklimaet er i det enkelte land set ud fra den enkelte skatteyders side. Ideen er derimod at give en oversigt over nogle helt centrale faktorer, der ud fra en strukturel synsvinkel øver mere afgørende indflydelse på det enkelte lands generelle skatteklima for skattepligtige personer, virksomheder m.v.

3.1. Sammenligningsproblemer

Sammenligning af skatteforholdene i en række lande med henblik på at beskrive systemerne strukturelt giver af indlysende grunde anledning til en række både praktiske og metodiske problemer. En sådan mere overordnet sammenligning må naturligvis i vidt omfang bygge på generaliseringer, d.v.s. med udgangspunkt i en bredere beskrivelse af de forskellige beskatningsmåder. Beskrivelsen af skattestrukturen må derfor nødvendigvis i ret høj grad bygge på primært de generelle økonomiske virkninger og i mindre grad på egentlig regelsammenligning, der først og fremmest retter sig mod den konkrete virkning. Det vil tilsvarende ved en strukturel beskrivelse føre for vidt at komme nærmere ind på skatternes effektvirkning eller effektgrad i økonomisk og sociologisk forstand.

Sammenligningsproblemet må imidlertid også ses i sammenhæng med, at mere detaljerede regelsammenligninger normalt for at være brugbare må lægge i det mindste hovedvægten på en funktionsbestemt beskrivelse. En fremgangsmåde, der hovedsagelig bygger på skattebegreber, hvis sproglige indhold kan variere fra land til land, vil omvendt hurtigt vanskeliggøre mere præcise sammenligninger. Dette gælder tilsvarende ved beskrivelsen af den måde, som beskatningen føres ud i livet på. Forvaltningsapparatet beskrives således i denne sammenhæng bedst ud fra sin ydre organisatoriske fremtræden og de hovedaktiviteter og funktioner, der karakteriserer kompetencestrukturen.

3.2. Sammenligningsgrundlaget

Selv om udgangspunktet må være en funktionsbestemt sammenligning, er det ved mere generelle sammenligninger af skattesystemet i praksis uundgåeligt i et vist omfang at benytte også begrebsmæssige kriterier for i rimelig grad også at kunne redegøre for særordninger, der vedrører bestemte skattearter eller bestemte skattesubjekter.

Når skattestruktur og skatteforvaltning skal beskrives som led i en afdækning af skatteklimaet, er det endvidere klart, at skattebegrebet i så henseende ikke kan angives helt entydigt. De ydelser, der vil indgå i beskrivelsen, er de typer, der traditionelt defineres som skatter, d.v.s. der er tale om tvangsmæssige ydelser, der uden direkte modydelse pålægges betalt til offentlige myndigheder. I praksis vil der naturligvis opstå en række grænseområder, f.eks. i forhold til forskellige former for brugerbetaling og gebyrer samt obligatoriske opsparingsordninger, hvor der kan opstå tvivl.

Af praktiske grunde og fordi undersøgelsen i vidt omfang er bundet af det tilgængelige internationale materiale, vil beskrivelsen i al væsentlighed blive gennemført på baggrund af de definitionsmæssige og begrebsmæssige præmisser, der ligger til grund for de anvendte internationale oversigter og de opdelinger, der her anvendes. Det er således i praksis OECD's begrebsafgrænsninger, der finder anvendelse. Herved bygges der på et fundament, der er almindeligt anerkendt ved internationale sammenligninger, og som samtidigt i tilfredstillende omfang tilgodeser beskrivelsens mere overordnede karakter.

På samme måde som med skattebegrebet og defineringen af de enkelte skatter kan skatteforvaltningsbegrebet ej heller defineres helt klart og entydigt.

En lang række myndigheder er helt eller delvis inddraget i denne forvaltningsproces, og ikke alle betegnes eller medregnes normalt til skatteforvaltningen. Især en række mindre eller lokale skatter og afgifter administreres af myndigheder, der normalt ikke opfattes som egentlige skatte- eller fiskalmyndigheder. For at opnå en nogenlunde operativ afgrænsning vil alene den del af forvaltningsapparatet som hovedregel indgå, der fortrinsvis beskæftiger sig med de fiskale kernefunktioner. Disse kernefunktioner vil senere blive nærmere beskrevet.

Beskrivelsen vil således i praksis tage udgangspunkt i en række af de funktionelle hovedaktiviteter, skattesystemerne indeholder. Men også en række af de begrebsbetingede kriterier, der indeholder en så høj grad af fælles nordisk/europæisk kerneindhold, at det ikke på afgørende måde vil virke meningsforstyrrende for en mere generelt præget sammenligning, vil blive inddraget.

3.3. Beskrivelse af skatteklimaet

Ved at fokusere på en række af de kvantitative nøgletal i skattestrukturen, der fremgår af de internationale oversigter, kan man få en ret sikker fornemmelse for, hvordan denne del af det aktuelle skatteklimaet er i det enkelte land, sammenlignet med dels det øvrige Norden dels med de europæiske lande. Ser man tilsvarende disse nøgletal over tid, skabes en klar indikation for, i hvad retning udviklingen mere generelt er gået, og det er muligt at se, om og i hvilket omfang den nordiske og den europæiske udvikling går i samme ret-

ning. Et naturligt udgangspunktet er den status, der følger af udviklingen siden tankerne om etableringen af det indre marked begynder at konkretiseres, idet en inddragelse af disse tal giver en vis mening om, i hvor høj grad der i det enkelte land er sket en udvikling imod et fælles niveau. Derimod ville en inddragelse af de tidligere udviklingstendenser fra før denne tid ikke sige ret meget om fremtiden i en situation, hvor de hidtidige tendenser i vidt omfang må brydes af det aktuelle tilpasningskrav.

På tilsvarende måde kan man naturligvis ikke uden videre måle, hvor tungt den administrative side af skattesystemet virker i det enkelte land sammenlignet med andre. Det administrative skatteklima afgøres af en kompleks sammensætning af en lang række forhold som antalet af instanser, ekspeditionstider, papirgange o.s.v., og hvor mere uhåndgribelige faktorer, som service- og retsbevidstheden hos forvaltningspersonalet samt smidighed og faglige dygtighed i forhold til opgaven spiler en stor rolle. Hvad man derimod kan, er at se på, hvor systemfremmed den anvendte model virker set udefra, eller sagt på en anden måde, er der tale om en administrativ opbygning, som personer og virksomheder fra andre lande vil stå tøvende og fremmed over for.

Den følgende gennemgang bliver således et forsøg på, ved gennemgang af en række mere centrale skattemæssige forhold, at tage temperaturen på det europæiske skatteklima først og fremmest set fra en nordisk synsvinkel. Det er her naturligt at anskue situationen ud fra den særlige mellemposition, som Danmark indtager ved på den ene side at være en del af Norden og på den anden side indtil videre at være det eneste nordiske medlem af det Europæiske Fællesskab.

Ved at sammenholde sådanne oplysninger kan der for det første tegne sig nogle karakteristiske træk ved de skattemæssige forudsætninger i de enkelte lande. Der kan endvidere fremtræde et mønster, der angiver nogle af de mere afgørende generelle vilkår, der i skattemæssig forstand gælder i de to områder, herunder hvilken grad af fællesindhold henholdsvis den nordiske og den europæiske skattemodel dækker over. Endelig kan oplysningerne afstikke en ramme for den skattemæssige udfordring, de nordiske lande i dag står over for. Ved således at fremhæve en række af de mere fremherskende faktorer og udviklingslinier der gør sig gældende i dag, er der mulighed for at vurdere de nye tendenser, der må anses for mest sandsynlige for den nordiske skattemodel i de kommende år og herunder, om man i de nordiske lande alt i alt kan forventes at stå mål med denne udfordring.

3.4. Sammenligningens hovedemner

Gennemgangen vil blive tilrettelagt på den måde, at der i kapitel II vil blive redegjort for den status og udvikling, der i dag gør sig gældende for de

nordiske lande og EF-landende på en række centrale områder inden for den materielle skattestruktur. Der bliver således redegjort for skattetryk, skatteforfordeling henholdsvis på skattetyper og skattesubjekter og fordeling af skatteprovenuet.

I kapitel III bliver de formelle harmoniseringsbestræbelser, der udgår fra EF-regi gennemgået. Disse bestræbelser vil blive set i forhold til omfanget og indholdet i det samarbejde omkring skattesystemets indretning, der har fundet sted inden for Norden.

Kapitel IV redegør for de forskelle og ligheder, der gør sig gældende i den måde, hvorpå man i henholdsvis Norden og i EF-området rent administrativt realiserer skatterne. Redegørelsen koncentrerer sig først og fremmest om opbygningen af de myndighedsstrukturer, der har påligning, kontrol og opkrævning som deres hovedfunktion, eller som medvirker mere centralt i styring, klagebehandling og administration af straffebestemmelser i tilknytning til beskatningen.

Det internationale myndighedssamarbejde på skatteområdet i form af såvel skattepolitisk som skatteadministrativt samarbejde behandles i kapitel V. Henholdsvis det samarbejde, der finder sted inden for EF-området og det, der praktiseres blandt de nordiske lande indbyrdes, belyses begge med udgangspunkt i det internationalt/globale samarbejde, som begge områder også er en del af.

På bagrund af de beskrivelser og sammenligninger, der fremkommer i kapitlerne II-V, anlægges der i kapitel VI en række tværgående analyser, der fremhæver nogle af de mere væsentlige tendensskabende faktorer, der må forventes at påvirke den nordiske beskatning i de kommende år.

Gennemgangen afsluttes med en sammenfatning i kapitel VII, der indeholder de konklusioner, materialet foranlediger om den forventede fremtidige situation for den nordiske beskatningsmåde.

KAPITEL II

Centrale hovedtræk i skattestrukturerne

1. Skattestruktur og skattereformer

De hovedtræk, der gør sig gældende i henholdsvis den nordiske skattestruktur, og den, der findes i EF-landene, kan som tidligere nævnt i vidt omfang belyses ved at sammenholde en række nøgletal med oplysninger om mere centrale skattemæssige forhold vedrørende skatternes størrelser og fordeling. Disse nøgletal kan udledes på baggrund af tilgængelige internationale oversigter.[1] På basis af sådanne internationalt tilgængelige oplysninger er det for det første muligt at se, hvor de mere afgørende forskelle og ligheder mellem strukturerne i de nordiske lande og i EF-landene tegner sig i dag. Mere interessant er det imidlertid at kunne belyse hovedlinierne i den udvikling, der har fundet sted fra det tidspunkt, hvor intentionerne om etablering af det indre marked konkretiseres – og dermed måske frem for noget har synliggjort den europæiske udfordring – og frem til i dag. Denne konkretisering kan for alvor siges at komme til udtryk med hvidbogen om det indre marked[2] og med tiltrædelsen af den Europæiske Fælles Akt i 1986. Årene 1984 – og frem til i dag er således en periode, hvor mere afgørende kursændringer og tilpasningsbestræbelser på skatteområdet burde kunne spores ved en analyse af tallene i de internationale oversigter.

En sådan retrospektiv analyse giver dog ikke uden videre alle svarene. Til det billede, der tegner sig på baggrund af de tilgængelige statistiske oplysninger, der typisk ikke er helt aktuelle (på nuværende tidspunkt er status over skattestrukturerene i henholdsvis de nordiske lande og EF-landene sammenlignelig efter 1989 tallene), må også lægges de omfattende igangvæ-

1. Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965-1990, Paris 1991, hvor ingen anden kilde er angivet.
2. Gennemførelsen af det interne marked – Hvidbog fra Kommissionen til Det europæiske Råd, den 28.-29. juni 1985, KOM(85) 310 end. udg.

rende bestræbelser, der udfoldes i såvel i de nordiske lande som i en række EF-lande på at iværksætte skattereformer.

Hovedindholdet i de seneste års reformbestræbelser minder meget om den tendens, der også globalt kan iagttages blandt de industrialiserede lande, og samler sig således i al væsentlighed om en sænkelse af marginalskatterne, en udvidelse af skattebasen – i vidt omfang ved en fradragssanering – og forsøg på forenkling af skattesystemet, hyppigt ved en begrænsning af satser og trin på skatteskalaen. Typisk berør disse ændringer dog ikke skattetrykket væsentligt, ligesom der i øvrigt tydeligvis er stor forskel på, hvor store eller små omlægninger der skal til, før de opnår det noget prætentiøse prædikat skattereform. Indholdet i sådanne større eller mindre skatteomlægninger må imidlertid altid tages med et vist forbehold, indtil de reelle virkninger kan konstateres. Graden af opfyldelse af intentionerne bag en reform afhænger ikke alene af reformens indhold, men også af den effektivitet den kan iværksættes med. Er der ikke sammenhæng imellem intentionerne og den politiske og administrative formåen, bliver reformerne sjældent effektive. Hertil kommer, at det kan være ganske vanskeligt at forudse den skatteyderadfærd, en skattereform afstedkommer, og de ikke uvæsentlige virkninger, dette kan få på resultatet. I praksis kan de reelle økonomiske og adfærdsmæssige virkninger m.v., når regnskabet gøres op, vise sig at blive nogle ganske andre end de tilsigtede. En for hurtig og optimistisk indfortolkning af sådanne reformer kan således efterfølgende vise sig at bringe en tendensbedømmelse af skatteudviklingen på vildspor.

Endelig må det billede, der tegner sig, ses på baggrund af de begrænsninger, der ligger i selve materialet. Man må således være opmærksom på, at gennemsnitsberegninger af nøgletal i statistikerne vil fremstå som uvægtede og derfor ikke angiver de økonomiske størrelsesforhold landene imellem og dermed om nogle lande må anses for politisk og økonomisk mere toneangivende for udviklingen end andre. Tilsvarende er det ikke muligt at udlede den betydning, som specifikke samhandelsforhold, grænsehandel m.v. i de enkelte lande kan spille.

Disse spørgsmål vedrører ganske vist ikke direkte den aktuelle beskrivelse af skatteklimaet, men bør naturligvis erindres som et usikkerhedsmoment, når en mere fremadrettet vurdering af tendenserne for den nordiske skattemodel foretages.

2. Skattetryk og skatteevne

Sammenligning af skattetryk er på mange måder den første indikation for, hvordan skatteklimaet er i et land. Skattetrykket er umiddelbart den mest generaliserende form for kvantitativ sammenligning af beskatningen, idet den angiver den generelle belastning, som det offentlige via skatterne lægger på den private sektor. Skattetrykket angiver således, hvor stor en del af bruttonationalproduktet (BNP) der via skatterne inddrages til dækning af offentligt forbrug. Den rette forståelse af denne belastning forudsætter dog også et kendskab til det faktiske grundlag, der i det enkelte land er for at udskrive skatter, d.v.s. hvor stor skatteevne der reelt er til stede. Endelig må det erindres, at beskatningen, om end den er den altdominerende faktor ved finansieringen af det offentlige forbrug, ikke entydigt angiver dette forbrugs størrelse. Dels findes der andre finansieringskilder, typisk afkast af kapital og udbytte af forskellig offentlig virksomhed. Dels må der især tages højde for rentespørgsmålet og for offentlige bugetover- eller -underskud. Selv om disse faktorer ikke er egentlige skatteproblematikker og derfor ikke skal omtales nærmere i denne sammenhæng, må beskatningen dog ses i lyset af, at det samlede offentlige forbrug typisk – bl.a. i de nordiske lande – er endnu større, end hvad skattetrykket alene angiver.

2.1. Udviklingen i skattetrykket

Sammenligninger af skattetrykket i Norden sammenlignet med EF-landene (tabel B) viser nogle meget karakteristiske forskelle. Gennemsnittet i Norden ligger således helt oppe på 47,4% sammenlignet med EF-området, hvor gennemsnittet er nede på 39,0%. Det er især Sverige med 56,1% og Danmark med 49,9%, der ligger i top, men også Norge med 45,5% ligger højt. Kun Holland med 46,0% når op i nærheden af det nordiske niveau. Finland adskiller sig imidlertid klart fra de øvrige nordiske lande ved med 38,1% at ligge under EF-gennemsnittet. Det er således klart, at skattetrykket i Norden, når der ses bort fra Finland, ligger betydeligt over det europæiske niveau. Forskellene inden for EF-området er dog også ganske betydelige, fra det næsten »nordiske niveau« i Holland til kun 34,4% i Spanien.

Skattetrykket i EF-landene har i perioden 1984-88 været svagt men fast stigende fra 38,6% til 39,7%, hvorefter der i 1989 indtraf et fald til 39,0%. Fordelingen er dog ret ujævn. Der har således været en ret betydelig stigning i de lande, der har et lavt skattetryk, først og fremmest Italien, Portugal og Spanien. Et andet land med lavt skattetryk, Grækenland, har dog de sidste par år yderligere sænket skattetrykket. England, Belgien, Luxembourg og på det sidste også Holland og Irland har haft mindre fald, hvorimod Frankrig og

Tyskland har haft et næsten stabilt skattetryk. Det gennemsnitlige skattetryk for Norden er steget fra 44,8% i 1984 til 48,2% i 1987, efterfulgt af et svagt fald i 1988 til 48,1% og mere markant i 1989 til 47,4%. Skattetrykket i Norden har således i en årrække været mere eller mindre konstant stigende, for på det sidste at falde. Stigning har også været større end i EF-landene frem til 1987, hvor en svag tilnærmelse begynder at vise sig. Denne tilpasning gælder dog kun for Norge og nu også Danmarks vedkommende. Sveriges begyndende tilpasning i 1988 er nu afløst en stigning i skattetrykket for 1989, der igen øger afstanden til EF-gennensnittet. Finland har hele tiden holdt sig noget under EF-gennemsnittet, men bevæger sig nu gradvis op mod dette niveau.

Tabel B: Skattetryk 1984-89 i procent af BNP.

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	47,6	49,0	51,0	52,0	52,1	49,9
Finland	35,5	36,8	38,1	35,9	37,9	38,1
Norge	45,8	47,6	49,9	48,3	46,9	45,5
Sverige	50,3	50,6	53,7	56,7	55,3	56,1
Holland	45,0	44,9	45,9	48,5	48,2	46,0
Belgien	46,3	46,5	45,8	46,1	45,1	44,3
Frankrig	44,6	44,5	44,1	44,8	44,4	43,8
Luxembourg	43,2	43,6	42,8	43,8	42,8	42,2
Irland	39,0	38,4	39,5	39,9	41,5	37,6
England	37,8	37,8	38,5	37,5	37,3	36,5
Tyskland	37,5	38,0	37,6	37,6	37,4	38,1
Grækenland	34,9	35,2	36,8	37,4	35,9	33,2
Italien	34,8	34,4	36,1	36,2	37,1	37,8
Portugal	32,2	31,6	33,4	31,4	34,6	35,1
Spanien	29,2	29,1	31,0	33,0	32,8	34,4
Gennem-snit:						
Norden:	44,8	46,0	48,2	48,2	48,1	47,4
-Danm.:	43,9	45,0	47,2	47,0	46,7	46,7
EF:	39,3	39,4	40,2	40,6	40,8	40,0
-Danm.:	38,6	38,6	39,2	39,6	39,7	39,0
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	4,6	5,6	7,0	6,4	5,9	6,7
Nord/EF-						
Danm:	6,2	7,4	9,0	8,6	8,4	8,4

2.2. Skattetryk og skatteevne

Evnen til at beskatte i det enkelte land afhænger naturligvis til en vis grad af, hvor stort det faktiske BNP er i forhold til den enkelte indbygger (tabel C). Lav indkomst pr. indbygger eller capita begrænser generelt størrelsen af det beløb, der kan inddrages til det offentlige, idet en vis minimal tilfredsstillelse af basale personlige behov må være opfyldt, inden der opståer nogen reel skatteevne. Det er således tydeligt, at lande med lavt skattetryk typisk også er lande med lav indkomst pr. capita. Dette forhold fremstår ret klart for så vidt angår Grækenland, Portugal og Spanien. Der er dog også ret klare undtagelser fra denne hovedregel. F.eks. har Irland med et indkomstniveau, der ligger på linie med Spanien, alligevel et væsentligt højere skattetryk. Tilsvarende er indkomstforholdene næsten ens i de nordiske lande. Ikke desto mindre er der et stort spring fra skattetrykket i Sverige med 56,1% til Finland med 38,1%. Det er således klart, at høje gennemsnitsindkomster ikke i sig selv altid føre til et højt skattetryk.

Hertil kommer, at de angivne indkomstforhold må tages med et vist forbehold, idet en del ydelser – navnlig inden for pasnings-, pleje- og omsorgsområder – i en række lande udføres inden for den enkelte husholdnings eller families rammer, uden at der sker nogen officiel prissættelse. Disse ydelser udmøntes derimod i f.eks. de nordiske lande i betydeligt omfang i offentlig produktion i form af skattefinansierede serviceydelser, der igen påvirker det offentlige omkostningsniveau og dermed skattetrykket. Som bekendt spiller det her i praksis en ganske betydelig rolle, at erhvervsfrekvensen for kvinder i dag gennemgående er højere i Nord- end i Sydeuropa. I Nordeuropa er en meget betydelig del af denne øgede erhvervsfrekvens i vidt omfang netop blevet opsuget af produktionen af de tidligere husholdnings- eller familierelaterede ydelser, der nu er konverteret til offentligt finansierede serviceydelser.

De forskelle, der findes i mellem Nordeuropa – især Skandinavien – og Sydeuropa må, således i betydelig grad ses på bagrund af det omfang, hvormed skatterne benyttes til ydelse af direkte behovstilfredstillelse for den enkelte i form af forskellige velfærdsydelser eller økonomiske overførsler og ikke alene som udtryk for forskelle i skatteevnen.

Sammenligningen viser måske først og fremmest, hvor vanskeligt det er at prissætte velfærd, herunder ikke mindst når man skal sammenligne velfærd ydet inden for en husholdnings rammer set i forhold til velfærd som offentlig ydelsesproduktion. De respektive kvalitative og produktive forskelle i øvrigt uomtalt!

Tabel C. BNP pr. capita (beregnet i dollar) set i forhold til skattetrykket 1989.

	BNP/capita	skattetryk
Danmark	20.669	49,9
Finland	23.273	38,1
Norge	21.516	45,5
Sverige	22.348	56,1
Holland	15.078	46,0
Belgien	15.379	44,3
Frankrig	17.130	43,8
Luxembourg	21.267	42,2
Irland	9.652	47,6
England	14.655	36,5
Tyskland	19.171	38,1
Grækenland	5.407	33,2
Italien	15.122	37,8
Portugal	4.627	35,1
Spanien	9.718	34,4

3. Fordelingen på skattearter

Skattetrykkets størrelse er en central, men noget unuanceret faktor i bedømmelsen af et lands skatteklima og må derfor bl.a. suppleres med oplysninger om skattebyrdens fordeling. Fordelingen af skattebyrden på forskellige skattearter giver først og fremmest svar på, hvad der som skatteobjekt udsættes for beskatning. Skattegrundlaget i objektiv forstand retter sig typisk imod indkomster, formuer, ejendom, eller besiddelsen eller omsætning af varer eller formuegoder. I mindre omfang kan skatterne dog også rettes imod ikkeøkonomiske tilstande eller aktiviteter. De forskelligartede fordelinger, der findes i de enkelte lande imellem de forskellige skattearter, giver et væsentligt bidrag til forståelse af den strukturelle opbygning af skattesystemerne.

I de fleste lande i Norden og i EF-området fordeles skattebyrden således over en lang række forskellige skattearter med meget varieret vægt. De enkelte skattearter er sjældent fuldstændig artsidentiske fra land til land, men skatter med en rimelig grad af artsbeslægtethed samles i hovedgrupper i de internationale statistiker. I de følgende oversigter er skattebyrden fordelt i overensstemmelse med OECD-definitionerne. Sammenligningen bliver gennemført på baggrund af en opdeling på direkte indkomstskatter (OECD gruppe 1000), sociale bidrag og lønskatter (OECD gruppe 2000 og 3000), ejendoms- og

formueskatter (OECD gruppe 4000), moms (OECD gruppe 5111), punktafgifter (OECD gruppe 5121). Disse skattearter dækker de klart mest betydningsfulde skatter i de lande, der her bliver sammenlignet, og er derfor velegnede til at belyse hovedstrukturerne i artsfordelingen af skatterne. For fuldstændighedens skyld medtages også en gruppe, der udgør »andre skatter« svarende til restgruppen.

De enkelte skattearters indbyrdes betydning anskues traditionelt ud fra to hovedindfaldsvinkler. Det er således almindeligt at anskue fordelingen dels efter den betydning som den enkelte skatteart har for det samlede skatteprovenu, dels betydningen for den samlede skattetrykprocent. Den første fordelingsmåde viser, hvilke skatter der fiskalt er mest tungtvejende for det enkelte land og dermed, hvilke skatter der set fra den offentlige økonomisk synsvinkel er de mest sårbare eller indebærer den største afhængighedsgrad. Den anden fordeling viser, hvor hård en belastning der i det enkelte land lægges på de enkelte grupper af skatteobjekter sammenlignet med de øvrige lande. Der er således her tale om en indikator, der især påkalder sig interesse set fra en skatteydersynsvinkel.

Med udgangspunkt i disse to centrale anskuelsesformer er det nærliggende at se på de mest betydningsfulde skatteformers udbredelse, indhold og forholdsmæssige fordeling fra land til land. Det er ligeledes nærliggende at undersøge de forskydninger, der i de seneste år er sket disse grupperinger imellem, og det mønster, der eventuelt kan udledes heraf.

3.1. De enkelte skatteartsgrupper

Skat på indkomst er en central beskatningsform i samtlige lande i Norden og i EF-området. Hovedindholdet er en beskatning af nettoindkomsten, d.v.s. forskellen imellem den skattepligtige indkomst og fradragsberettigede omkostninger. Indkomstbeskatningen bygger i sit grundlæggende princip på et indkomstbegreb, der omfatter samtlige indkomster, der herefter beskattes samlet, hvilket vil sige, at alle indkomster uanset art og kilde indgår samlet i skattegrundlaget. I praksis sondrer man imidlertid i de fleste lande mellem flere forskellige typer af indkomster, der beskattes efter forskellige systemer.

Hovedopdelingen følger typisk lønindkomster, virksomheds- eller selskabsoverskud, evt. med særlige ordninger for landbrug m.v., og kapitalafkast. Indkomster som arv og gave samt kapitalgevinster holdes normalt også i et vist omfang uden for den almindelige indkomstbeskatning. Der er traditionelt en lang række typiske tvivlsspørgsmål indbygget i denne skatteform, navnlig med hensyn til behandlingen af f.eks. private udgifter, afskrivninger, underskudsfrem- eller tilbageførsel, værdi af eget arbejde, lejeværdi af egen bolig, beskatning af offentlige ydelser, frynsegoder (fringe benefits), renter, kapitaltab

og -gevinster, o.s.v. Spørgsmål der i vidt omfang er fundet stærkt varierende svar på i de enkelte lande. Yderligere kan der inden for det enkelte land være tale om forskellige indkomstbegreber i forskellige indkomstskattelove.

Den konkrete afgrænsning af indkomstbegrebets reelle omfang afhænger derfor først og fremmest i meget vidt omfang af de ofte ganske komplekse og svært gennemskuelige fradragesregler, afskrivnings- og henlæggelesordninger og adgang til frem- eller tilbageførsel af underskud m.v., der tillades i det enkelte land. Endelig kan der være betydelige forskelle på, i hvilket omfang skattebasen i relation til personbeskatningen omfatter de enkelte personer eller hustandsindkomsten, og hvem der i givet fald medregnes til denne. Som udgangspunkt sambeskattes således den samlede familie under et i Norge, Frankrig, Luxembourg, Portugal og Spanien, d.v.s. med husholdningen som skattesubjekt. I de øvrige lande er der i princippet tale om særbeskatning af enkeltpersoner, men som regel med adgang til forskellige former for overførsel af indkomster og fradrag ved skatteberegningen. Der vil således være tale om ganske store forskelle i skattebasen, når indkomstbeskatningen sammenlignes. Et andet centralt hovedelement i indkomstbeskatningen er dens tætte sammenhæng med skatteevneprincippet eller byrdeprincippet, der medførte – især tidligere – en tilstræbt kraftig progression, således at de højeste indkomster betalte de højeste satser. Den reelle belastning for de enkelte skatteydergrupper kan dog være vanskelig at gennemskue. Her spiller bl.a. de ofte ret så uigennemsigtige subsidieringsordninger, som indkomstskatten – normalt via fradragssystemet – ofte dækker over, en betydelig rolle. Denne problemstilling hænger imidlertid mere sammen med spørgsmålet om indkomstskattens subjektive fordeling, et spørgsmål som vil blive nærmere omtalt i afsnit 4.

Sociale bidrag og lønskatter har stort set samme udbredelse som indkomstskatten og har, især i EF-området, mindst samme betydning. Sociale bidrag opkræves i alle landene, ofte i ganske betydeligt omfang, hvorimod de egentlige lønskatter kun anvendes i Danmark, Sverige, Frankrig, Grækenland, Irland og Italien, og kun i en meget beskeden størrelsesorden. Begge skattetyper opkræves dog teknisk set på stort set samme måde, idet de normalt beregnes som en lønsumsafgift af bruttolønsummen eller som en fast sum pr. person. Man må således være opmærksom på, at disse skatter normalt udskrives på et bredere grundlag end indkomstskatterne, idet der reelt er tale om en proportional bruttoskat med produktionfaktoren arbejdskraft (løn) som skattebase. Andre former for skattebaser, f.eks. omsætning, afkast eller overskud, kan dog også forekomme for også at ramme virksomheder, der har ingen eller begrænset arbejdskraft. Selv om de to skattetyper skatteteknisk set opkræves på stort set samme måde, ligger forskellen i, at de sociale bidrag er

øremærket til sociale formål, primært sygdoms-, arbejdsløsheds- og pensionsforsikring, hvorimod lønskatter indgår som en generel fiskal finansieringskilde for det offentlige. Der kan således for den første gruppes vedkommende i praksis ofte være tale om en skat, der er sammensat af en række forskellige (formålsbestemte) afgifter. Da forskellen på de to hovedskattetyper alene har betydning for provenueanvendelsen, vil de dog her blive behandlet under et.

Formue og ejendom beskattes i forskellige variationer i alle landene, men deres forholdsmæssige betydning er langt ringere end den betydning, som indkomstskatter og socialbidrag m.v har. Hovedbestandelen i formue- og ejendomsskatterne består først og fremmest af nettoformueskatter, ejendomsskatter, kapitaltransaktionsskatter og arve- og gaveskatter.

Nettoformueskatter, normalt i form af årligt tilbagevendende skatter, finder ud over i de nordiske lande anvendelse i Holland, Frankrig, Luxembourg, Tyskland og Spanien. Skattebasen er dog som regel smallere end den nominelle nettoformue, idet en række formueaktiver af administrative, praktiske eller politiske grunde holdes uden for.

Ejendomsbeskatning af fast ejendom i form af jordarealer og bygninger findes i de fleste af landene bortset fra Italien og Portugal. I Belgien, Grækenland og Spanien er der tale om en så minimal beskatning, at den næppe kan tilskrives nogen reel betydning. I de nordiske lande har tilsvarende Finland en ejendomsbeskatning, der ligger under en promille af det samlede skatteprovenu. Beskatninger sker normalt på grundlag af enten en vurderingsværdi eller forskellige former for standardværdi og pålægges enten ejer eller bruger af ejendommen. Disse skatter, der ofte gradueres efter forskellige ejendoms- eller arealtyper, spiller i de fleste lande især en betydelig rolle for den lokale beskatning.

Kapitaltransaktionsskatter anvendes i alle landene og dækker en bred gruppe af forskelligartede skatter. I de fleste lande fungerer disse skatter som afgifter, der betales direkte ved transaktionen, eller som afgifter, der erlægges ved stempelmærker m.v. Ordningen omfatter især en række forskellige dokumentafgifter, check- og bankafgifter og afgifter ved registering af ejerskifte på fast ejendom og skibe m.v. samt kapitaltilførsels- og børsstempelafgifter.

Arve- og gaveskatter anvendes ligeledes i alle landene. Der kan være tale om enten en engangsskat af den samlede bomasse eller tilsvarende en skat på de enkelte arvelodder. Den sædvanlige måde at indrette arve- og gavebeskatningen på er at opdele i arveklasser efter slægtskabsforhold e.l. med forskellige satser og benytte en progressiv skala inden for den enkelte sats. Anvendelsen af forskellige arveklasser, satser, bundgrænser m.v. gør arve- og gaveskatten meget forskelligartet fra land til land og gør en umiddelbar sammenligning vanskelig. Hertil kommer, at den skattebase, der definerer afgiftsgrundlaget,

kan variere stærkt, men skattebasen er dog som regel bredere end den, der finder anvendelse ved nettoformuebeskatningen.

Skatter på varer og tjenesteydelser – d.v.s. de indirekte skatter, der opkræves via varernes pris – findes dels som generelle skatter, hvoraf meromsætningsafgiften (momsen) i dag er langt den vigtigte, dels som punktafgifter på specifikke varer eller varergrupper.

Momsen anvendes i alle landene som den typisk vigtigste skatteform efter indkomsskatter og sociale bidrag m.v. Den fungerer efter det ret enkle såkaldte faktureringsprincip, og grundtrækkene i denne skatteform er derfor stort set det samme i alle lande. Der er tale om en generel omsætningsskat baseret på et system, hvorefter afgiften pålægges merværdien i hvert led i omsætningen for de varer og tjenesteydelser, der er omfattet. I nogle lande benyttes dog stadig i et vist omfang et system, hvor omsætnigsafgiften helt eller delvis beregnes i ét led, det være sig producent-, engros- eller detailledet. Selv om der ved momsen i princippet er tale om en generel omsætningsafgift, er det dog langt fra alle varer og tjenesteydelser, der i de enkelte lande er omfattet. Skattebaserne er med andre ord ikke fuldt ud sammenlignelige landene imellem, om end lighederne efterhånden er betydelige på grund af den harmoniseringsproces, der er sket igennem en årrække. Dette gør sig især gældende inden for EF-området, hvor det såkaldte 6. momsdirektiv fra 1977 udgør et af fundamenterne for EF-harmoniseringen af momsområdet, der efter planen skal være fuldt gennemført i 1993. Der er endvidere det særlige træk ved momsen, at den dels skal findes i alle EF-landene, dels medvirke til at finansiere EF's udgifter i form af et bidrag, der beregnes som en del af momsgrundlaget fra det enkelte land. Man kan dog generelt sige, at de skattebaser, der anvendes i Norden, er noget forskellige fra dem, der anvendes i EF-området. De nordiske lande har generelt set et mere snævert beskatningsområde. Bl.a. er der gennemgående tale om en mere begrænset beskatning af tjenesteydelser i de nordiske lande, ligesom boligområdet og den offentlige transport i vidt omfang er holdt uden for.

Punktafgifter, enten i form af værdiafgifter eller specifikke mængdeafgifter på enkelte varer, anvendes i vidt omfang, omend hyppigheden generelt er lidt større i de nordiske lande end i EF-landende. Både valget af varetyper, der pålægges afgifter, og det samlede antal af afgiftstyper varierer stærkt. Danmark har således op mod et halvt hundrede forskellige afgiftstyper. Selv de EF-lande, der har en relativt stor mængde afgifter f.eks. Frankrig, Italien og Portugal, ligger kun på omkring det halve antal, hvilket svarer til det niveau, der findes i Finland. Sverige og Norge har et antal, der er på linie med det øvrige EF, d.v.s. omkring 10-15 afgiftstyper. Mange afgiftstyper er dog gradueret i en række undertyper, der reelt gør afgiftsområdet mere komplekst,

end antallet af hovedtyper umiddelbart giver indtryk af. Selv om antallet af skattebaser er betydeligt, er det dog kun ganske få, der spiller en mere afgørende rolle. Der er her først og fremmest tale om afgifter på cigaretter og tobaksvarer, på vin, spiritus og øl, på olie, benzin eller som andre former for energiafgifter og på motorkøretøjer.

Andre skatter end de ovenfor beskrevne er gennemgående af ret begrænset betydning i næsten alle landene. Der er tale om en gruppe af meget forskelligartede skatter, der kun i få tilfælde opnår en provenuandel på over 1 procent. En række toldafgifter indgår også i denne gruppe, d.v.s. for EF-landenes vedkommende skatter der først og fremmest tilfalder det Europæiske Fællesskab. En anden skattetype, der generelt opnår en vis betydning i en række af landene, er regelmæssige afgifter på brug af motorkøretøjer, vejskatter o.l. Sådanne skatter spiller en betydelig rolle i Danmark og Norge og i EF-området især i Holland, Belgien, Tyskland, England og Irland. Af andre skatter, der opnår en mere væsentlig provenuandel, kan nævnes arbejdsmarkedsbidraget[1] og lønsumsafgiften i Danmark, investeringsskatten i Norge, forsikrings- og næringsafgifter i Frankrig, salgs- og handelsskatter i Grækenland, bankafgifter i Portugal og afgifter på spil i Spanien.

3.1.1. Forholdet mellem de enkelte skatteartsgruppers aktuelle provenumæssige betydning

For så vidt angår den indbyrdes betydning af fordelingen af skatterne på skattearter udviser spredningen inden for såvel Norden som EF et ganske nuanceret billede (tabel D).

De direkte indkomstskatter udgør i gennemsnit 31,7% inden for EF-området og dermed tæt på en tredjedel af skatteprovenuet. Enkelte lande som Frankrig og Grækenland ligger dog helt nede på henholdsvis 17,4% og 18,3%, og også Portugal med 26,4% ligger langt lavere end gennemsnittet. Modsat ligger Luxembourg helt oppe på 41,1%. De øvrige lande fordeler sig meget ujævnt inden for disse yderpunkter. De direkte skatter spiller en langt større rolle i de nordiske lande, hvor gennemsnittet er helt oppe på 46,4%. Danmark og Finland med henholdsvis 59,5% og 50,4% ligger især højt. For Danmarks vedkommende så højt, at andelen nærmer sig det dobbelte af EF-niveauet. Norge har i noget mindre grad lagt vægt på dette beskatningsområde og ligger derfor mere på linie med gennemsnittet i en række EF-lande. Indkomstbeskatningen udgør således den klart vigtigste skatteart i alle de nordiske

1. Arbejdsmarkedsbidraget er fra 1992 ophævet i Danmark efter krav fra EF, der anså ordningen for konkurrenceforvridende.

Tabel D: Fordelingen af skatter på art i 1989. (Provenuandel)

Land	Direkte skatter	Sociale bidrag	Ejendoms-skat	Moms	Punkt-afgifter	Andre skatter
Danmark	59,5	3,0	4,3	18,2	10,4	4,6
Finland*	50,4	7,9	3,9	23,1	11,3	3,4
Norge	32,7	27,2	2,9	19,1	12,4	5,7
Sverige	42,9	29,5	3,3	13,6	7,7	3,0
Holland	28,8	41,0	3,8	16,3	5,5	4,6
Belgien	37,6	34,2	2,7	16,2	4,7	4,6
Frankrig	17,4	45,8	5,0	19,0	6,1	6,7
Luxembourg	41,1	26,2	8,3	13,9	8,8	1,7
Irland	35,1	15,8	4,8	21,6	17,5	5,2
England	38,9	17,6	12,6	16,8	10,8	3,3
Tyskland	35,0	36,3	3,1	15,5	6,7	3,4
Grækenland	18,3	33,3	3,4	24,4	12,0	8,6
Italien	37,1	33,8	2,3	14,1	7,3	5,4
Portugal	26,4	26,3	1,5	20,0	14,1	11,7
Spanien	32,7	34,6	3,8	16,4	5,5	7,0
Gennem-snit:						
Norden:	46,4	16,9	3,6	18,5	10,5	4,2
-Danm.:	42,0	21,5	3,4	18,6	10,5	4,1
EF:	34,0	29,0	4,6	17,7	9,1	5,6
-Danm.:	31,7	31,4	4,7	17,7	9,0	5,7

*) Momssystemet i Finland afviger noget fra det normalt anvendte i de øvrige nordiske lande, men er af praktiske grunde alligevel medtaget under momsoversigten.

nordiske lande, der på dette område afviger betydeligt fra de fleste lande i EF-området.

Sociale bidrag og lønskatter er i EF-området gennemgående en finansieringskilde af mindst samme vigtighed som de direkte indkomstskatter, hvor de gennemsnitlig udgør 31,4%, og alene England med 17,6% og Irland med 15,8% ligger væsentlig under gennemsnittet. Tilsvarende ligger Frankrig med 45,8% og Holland med 41,0% betydeligt over. Denne type skatter spiller derimod en ret beskeden rolle i Norden, hvor den alene dækker 16,9% i gennemsnit. Dette gennemsnit dækker dog over meget store forskelle, idet Danmark og Finland ligger helt nede på henholdsvis 3,0% og 7,9%, hvorimod

satserne i Sverige og Norge med henholdsvis 29,5% og 27,2% i højere grad svarer til det, der kendes i EF-landene.

Ejendoms- og formueskatterne er generelt af mindre betydning i EF-området – hvor de dækker 4-5% af provenuet – bortset fra England, der med 12,6% ligger på et niveau på ca. 3 gange gennemsnittet. Danmark med 4,3% ligger på EF-niveauet, hvorimod Norge, Sverige og Finland med henholdsvis 2,9%, 3,3% og 3,9% ligger noget under. Der er imidlertid også betydelig forskel på, hvilke typer af ejendoms- og formueskatter der lægges størst vægt på (jf. tabeloversigten – tabellerne 7-14).

Nettoformueskattens betydning er således stærkt varierende inden for både de nordiske lande og de EF-lande, der anvender denne skatteform. I Finland udgør formueskatten således 0,11% af skatteprovenuet, hvorimod den i Norge udgør 1,55%. Danmark og Sverige ligger på henholdsvis 0,26% og 0,56%. Tilsvarende har Tyskland et niveau på ca. 1 procent, Holland, Spanien og Frankrig knap 0,5%, hvorimod Luxemburg er helt oppe på over 4%.

Ejendomsbeskatningens betydning i EF-området breder sig også over et bredt spektrum, hvor gennemsnittet på 1,72% af provenuet dækker over fra de nævnte lande helt uden ejendomsbeskatning til England med 10,78%. Tilsvarende spredning ses i Norden, hvor gennemsnittet på 1,05% rækker fra fra 0,21% i Finland og 0,69% i Norge til 0,93% i Sverige og 2,36% i Danmark.

Beskatning af kapitaltransaktioner spiller nogenlunde den samme rolle som provenuskaber i såvel Norden som i EF-landene med andele på henholdsvis 1,62% og 1,76%. Denne lighed dækker dog i begge områder over meget store indre forskelle. I lande som Finland, Luxembourg, Italien og Spanien ligger andelen mellem 2 og godt 3%, medens Norge og Tyskland ligger under 1%. De øvrige lande ligger ret tæt på gennemsnitet.

Arve- og gavebeskatningen ligger på ca. 0,5% af provenuet i EF-landende, men med en meget ujævn spredning fra 0,17% i Italien til 1,14% i Grækenland. Det nordiske niveau strækker sig tilsvarende fra 0,17% og 0,20% i henholdsvis Sverige og Norge, over 0,36% i Finland til 0,53% i Danmark. Betydningen af disse skatter i Norden er således generelt noget mindre end i EF-landene.

Moms-niveauet ligger generelt i Norden med 18,5% noget over EF-området med 17,7%. Det er dog især Finland med 23,1% og Norge med 19,1%, der ligger mere klart over EF-gennemsnittet. Danmark ligger med 18,2% ret tæt på, og Sverige ligger med 13,6% ganske betydeligt under.

Punktafgifternes betydning varierer meget. Gennemsnittet i EF-området på 9,0% dækker over et spring fra Irlands 17,5% og Portugals 14,1% til Belgiens 4,7%. Gennemsnittet i Norden er med 10,5% ikke afgørende højere end i EF-

området. I Danmark, Finland og Norge ligger niveauet mellem 10,4-12,4%, hvorimod Sverige med sine 7,7% ligger betydeligt under EF-niveauet. Det er karakteristisk, at det som regel er nogle ganske få afgifter, der dækker størstedelen af provenuet.

Olie- og energiafgifter spiller her en stor rolle. I en række EF-lande, Frankrig, Italien og Portugal, dækker disse afgifter således omkring 2/3 af punktafgiftsprovenuet. I lande som Irland, England og Tyskland omkring halvdelen. Af de nordiske lande befinder Sverige sig et sted midt imellem disse niveauer. Danmark og Norge befinder sig på et niveau af ca. 40-50% af provenuet, hvorimod Finland befinder sig langt under både det nordiske og europæiske gennemsnit.

Tobak, vin, spiritus og øl er et andet centralt afgiftsområde. Her henter Danmark, Norge og Sverige omkring 15-20% af deres punktafgiftsprovenu, hvorimod andelen i Finland er op mod 50%. Finland ligger således på niveau med lande som England, Irland og Tyskland. Det øvrige Norden er derimod mere på niveau med lande som Holland, Grækenland og Portugal.

Endelig er de nordiske lande karakteriseret ved at hente henimod 20-25% af provenuet i form af afgifter på motorkøretøjer, hvorved de nordiske lande kommer på niveau med Holland. Disse afgifter spiller derimod en langt mere beskeden rolle i det øvrige EF.

Valget af konkrete skattebaser i det enkelte land er sædvanligvis præget af en lang række ofte modstridende hensyn og interesser, der som regel har klar sammenhæng med erhvervsstrukturen, men som i ikke uvæsentligt omfang også er kultur- og traditionsbestemt. Hovedelementerne i den skattepolitiske debat i forbindelse med denne beskatningsform koncentrerer sig derfor helt typisk omkring et brændpunkt bestående af provenuønsker, forbrugsstyring og forbrugsbegrænsning. Strukturforskellene imellem Norden og EF-landene ligger således ikke så meget i den samlede størrelse af beskatningsniveauet på dette område, men primært i den indre provenusammensætning.

Andre skatter udgør i både EF-landene og i de nordiske lande normalt kun nogle få procent af skatteprovenuet. Betydningen er dog generelt noget større i blandt EF-landene med en andel på 5,7%. Forskellene er dog ganske store, fra 11,7% i Portugal til 1,7% i Luxembourg. I Norden ligger gennemsnittet på 4,2% med et udsving fra 3,0% i Sverige til 5,7% i Norge, og hvor Danmark med 4,6% og Finland med 3,4% udgør mellemgruppen.

De forskellige fiskale finansieringskilder fordeler sig med andre ord meget ujævnt inden for både Norden og EF-landene. Nogle stater lægger således hovedvægten på de direkte skatter, først og fremmest indkomstskatten, hvorimod andre primært bygger på enten sociale bidrag og lønskatter m.v. eller på de indirekte afgifter. Selv om de nordiske lande tilsammen på en række

områder afviger væsentligt fra EF-gennemsnittet, er de dog også indbyrdes meget forskellige. Der forekommer således ikke inden for nogen af hovedgrupperne helt sammenfaldende eller i det mindste blot rimeligt ensartede forhold, der gælder for alle de fire nordiske lande. Derimod vil der ofte være parallellitet mellem to eller tre af landene, dog uden at der er tale om noget bestemt mønster fra hovedgruppe til hovedgruppe. Tilsvarende træk gør sig imidlertid også gældende inden for EF-området, hvor der på bestemte områder kan iagttages en vis ensartethed imellem større eller mindre grupper af lande, uden at der er tale om noget egentligt fælles niveau for alle EF-landene. De indbyrdes forskelle er endda her typisk langt større end for de nordiske landes vedkommende.

3.1.2. Skattebelastningen

Medens fordelingen på provenuandele afspejler de enkelte skatters betydning som finansieringskilde for det offentlige, viser skattetrykkets størrelse på de enkelte skattearter, hvilken forholdsmæssig belastning skatterne lægger på skatteyderne fra land til land.

Også set ud fra en belastningssynsvinkel (tabel E) er der tale om ganske betydelige strukturforskelle såvel i Norden som i EF-området og mellem de to områder indbyrdes.

3.1.2.1. Direkte indkomstsskatter

De direkte indkomstskatter belaster først og fremmest den erhvervsaktive eller indkomstskabende del af samfundet i form af personer og selskaber. Dette hænger bl.a. sammen med det vigtigt træk ved indkomstskatterne, at de som hovedregel ikke kan overvæltes og derfor belaster den, som de pålignes. De anses derfor traditionelt for særligt velegnede til at bevirke indkomstudjævning og til at befordre subsidieringer. Selv om de som udgangspunkt grundlæggende retter sig imod alle med indkomster, bevirker indkomstudjævningsintentioner og progressionsprincippet en (i det mindste formelt) meget forskelligartet belastning inden for målgruppen. En vurdering af det generelle skattetryk på dette område kan derfor dække over betydelige forskelle fra den ene skatteydergruppe til den anden. Den indbyggede forskelsbehandling af forskellige indkomstgrupper i systemet medfører som bekendt omvendt et mere eller mindre konstant pres på systemet for at opnå særordninger. Specifikke grupperinger, der søger økonomiske interesser tilgodeset via skattesystemet (i modsætning til de som regel mere iøjnefaldende direkte offentlige tilskud), vil derfor ofte arbejde for opnåelse af særlige fritagelses-, fradrags- eller afskrivningsordninger m.v. Indkomstbeskatninges målgruppe må derfor anskues betydeligt mere nuanceret end ved de fleste andre skattearter.

Tabel E: Fordeling af skatter på art i 1989. (Skattetryk)

Land	Direkte skatter	Sociale bidrag	Ejendoms-skat	Moms	Punkt-afgifter	Andre skatter
Danmark	29,7	1,5	2,2	9,1	5,2	2,2
Finland	19,2	3,0	1,5	8,8	4,3	1,3
Norge	14,7	12,4	1,3	8,7	5,7	2,6
Sverige	24,1	16,5	1,9	7,6	4,3	1,7
Holland	13,3	18,9	1,7	7,5	2,5	2,1
Belgien	16,6	15,1	1,2	7,2	2,1	2,1
Frankrig	7,6	20,0	2,2	8,3	2,7	2,9
Luxembourg	17,4	11,1	3,5	5,7	3,7	0,7
Irland	13,2	5,9	1,8	8,1	6,6	2,0
England	14,2	6,4	4,6	6,2	3,9	1,2
Tyskland	13,3	13,8	1,2	5,9	2,6	1,3
Grækenland	6,1	11,1	1,1	8,1	4,0	2,9
Italien	14,0	12,7	0,9	5,3	2,8	2,1
Portugal	9,3	9,2	0,5	9,0	4,9	4,2
Spanien	11,3	11,9	1,3	5,6	1,9	2,4
Gennem-snit:						
Norden	21,9	8,4	1,7	8,6	4,9	2,0
-Danm.	19,3	10,6	1,6	8,4	4,8	1,9
EF:	13,8	11,5	1,9	7,0	3,6	2,2
-Danm.	12,4	12,4	1,8	6,8	3,4	2,2

Denne problemstilling hører dog mere hjemme under en beskrivelse af skatternes subjektive fordeling, hvor spørgsmålet om, hvem der skal belastes af skatterne, besvares. Nogle af disse fordelingsmæssige spørgsmål vil derfor efterfølgende blive nærmere belyst i afsnit 4.

3.1.2.1.1. Indkomstbeskatningen i Norden og i EF-området

Betragtet som en helhed udgør indkomstbeskatningens andel af skattetrykket imidlertid nogle ret forskelligartede størrelser fra land til land. I EF-området ligger skattetrykket fra de direkte indkomstskatter i gennemsnit på 12,4%. Variationerne er dog betydelige, idet lande som Luxembourg med 17,4% og Belgien med 16,6% ligger betydeligt over gennemsnittet, og tilsvarende Grækenland med 6,1% og Frankrig med 7,6% ligger en del under. Det

nordiske gennemsnit på 21,9% ligger dog markant over samtlige EF-lande, og alene Norge med 14,7% kommer ned i nærheden af den størrelsesorden, der kendes i EF-området. Finland med 19,2% og Sverige med 24,1% ligger langt over. Danmark har med sine 29,7% lagt sig klart i toppen både i Norden og i EF-området, hvor man samtidig placerer sig på langt over det dobbelt af EF-gennemsnittet.

De direkte indkomstskatter udgør, som det fremgår, en meget væsentlig generel faktor i forholdet mellem den nordiske skattestruktur og strukturen i EF-området. På nogle mere specifikke områder er der imidlertid også en række indholdsmæssige særpræg, der er med til at skabe en væsentlig del af forklaringen på forskellighederne. Det er således især nogle forhold inden for kapitalindkomstbeskatningen, der påkalder sig særlig opmærksomhed, og som der derfor kan være grund til specielt at fremhæve.

3.1.2.1.2. Særligt om beskatningen af kapitalafkast

Bag de høje direkte skatter i Norden har der indtil for nylig – set i forhold til EF-landene generelt – bl.a. ligget en meget høj beskatning af kapitalafkast. Selv om ikke alle kapitalafkast var skattepligtige, og der fandtes visse skattebegunstigede ordninger, var udgangspunktet, at kapitalafkast principielt blev beskattet som al anden indkomst, d.v.s. efter en progressiv skala med op til ca. 70-85%. I EF-landene blev kapitalafkast normalt beskattet langt lavere eller slet ikke. I f.eks. Tyskland er renteindtægter under en vis størrelse (600 DM) således skattefri, og i Belgien har man nu nedsat kildeskatten på renter fra 25% til 10%. Med skattereformen fra 1987 beskattes kapitalindtægter i Danmark nu kun med ca 50%. Tilsvarende har Norge en skattesats på 43%, og Sverige har fra 1991, hvor skattereformen sættes i værk, foretaget en nedsættelse til 30%, idet man dog samtidig har valgt at udvide beskatningsområdet. I Finland beskattes kapitalindkomst – bortset fra visse særordninger – stadig i princippet med samme sats som anden indkomst. Nogle former for renteindtægter er således helt skattefri, og der indføres en særlig kildeskat på 10% på visse bank- og værdipapirs(obligations)renter. Den typiske skattesats på renter m.v. i EF-landene ligger på omkring 30% og betales ofte i form af endelige kuponskatter e.l. Fra 1992 har Damark indført en tilsvarende ordning for så vidt angår aktieudbytte, idet udbytte under en vis størrelse beskattes som en endelig kuponskat med 30%.

Danmark og nu også Sverige adskiller sig endvidere fra de øvrige lande ved også løbende at beskatte afkastet på pensionsopsparinger (realrentafgiften), der endnu ikke er kommet til udbetaling hos sparerne. Denne beskatning volder for Danmarks vedkommende problemer i forhold til EF. Det frie kapitalmarked lægger pres på denne fordyrende ordning. Den værnsregel, der i Danmark er

indført, og som begrænser fradragsretten for pensionsopsparingsordninger til kun at omfatte realrentebetalende ordninger, opfattes af EF-Kommissionen som diskriminerende i forhold til andre EF-landes finansielle virksomheder og er derfor under pres fra EF.

3.1.2.1.3. Rentefradrag

Adgangen til at fradrage renteudgifter i den skattepligtige (kapital-)indkomst spiller tilsvarende en større rolle i Norden end i EF-landene. Problemstillingen berører dog primært de private husholdningers forbrugs- eller boliglånsrenter, idet erhvervsmæssige renteudgifter som altovervejende hovedregel kan fradrages fuldt ud i alle landene, når der bortses fra Sverige og Holland, der har visse begrænsninger.

I de nordiske lande har der hidtil været fuld fradragsret for forbrugsrenteudgifter, idet dog Finland har haft en begrænset fradragsret på 85%, der yderligere er begrænset til 80% med 1989-reformen. Også Sverige har nu indført visse begrænsninger, således at renteudgifter over 100.000 kr. kun kan fradrages med 70%. Da kapitalindkomster, hvorunder renteudgifter medregnes, fremover alene beskattes med 30%, betyder dette dog også reelt en kraftig beskæring af rentefradragsretten, der således for renteudgifter over 100.000 kr. kun får en skatteværdi på 10%. I de nordiske lande har man i overvejende grad bygget på et nettorenteprincip, hvorimod det i EF-landene er almindeligt at behandle forskellige renteindtægter og renteudgifter f.eks. forbrugsrenter og boligrenter særskilt ved beskatningen.

Denne fradragsret har især haft betydning for renteudgifter på boliglån. Bortset fra Holland er denne ordning ret speciel i EF-området, hvor fradrag stort set er udelukket for private renteudgifter. I en række lande – Belgien, Irland, England, Italien, Grækenland og Spanien – findes der en begrænset adgang – som regel i form af et fradragsloft – til fradrag for boliglånsrenter.

Rentefradragets samlede størrelse i forhold til skattetrykket, og dermed dets betydning, varierer også meget fra land til land. I Danmark og Norge ligger størrelsen på 5-10 gange normen i EF-området, hvorimod Sverige og især Finland ligger på en mere europæisk norm.

Rentefradagets størrelse og betydning for de private husholdninger er således i Danmark ganske ekstrem i forhold til såvel Norden som EF-landene. De skattemæssige renteudgifter for denne gruppe er op mod fire gange så store som renteindtægterne med det paradoksale resultat, at en sænkelse af skattesatsen på kapitalindkomst – på grund af nettorenteprincippet – ville betyde en forøgelse af skatteprovenuet i kraft af en begrænsning i fradragsbeløbet, der for tiden ligger i størrelsesordenen 60 mia. kr.

3.1.2.1.4. Lejeværdi af egen bolig

Et tredje væsentlig område, hvor skattestrukturen i Norden adskiller fra EF-landendes, er beskatningen af lejeværdien af egen bolig.

I alle de nordiske lande beskatter man således lejeværdien af egen bolig. Dette er imidlertid ikke så almindeligt i EF-landende, hvor ordningen kun benyttes i Holland, Belgien, Italien, Grækenland og Spanien. Ordningerne er imidlertid vanskeligt sammenlignelige, idet det spiller en afgørende rolle, hvor præcis og aktuel en ejendomsværdi der lægges til grund i det enkelte land. De satser, hvormed lejeværdien skal indregnes i det skattepligtige indkomstgrundlag, siger således i sig selv ikke så meget om denne beskatnings betydning, og pålidelige internationale oversigter over provenustørrelserne m.v. findes ikke tilgængeligt.

3.1.2.2. Sociale bidrag og lønskatter

Sociale bidrag og lønskatter har som hovedregel lønsummen som skattebase og retter sig derfor som udgangspunkt, ligesom med indkomstskatterne, imod aktiv erhvervsudøvelse, men påkalder sig især interesse for den der enten benytter arbejdskraft eller arbejder som ansat. I nogle lande omfatter ordningerne dog også selvstændige erhvervsudøvere uden ansatte og personer uden for arbejdsmarkedet. Der kan være betydelige forskelle fra land til land på, i hvilket omfang denne skattebyrde pålægges arbejdsgiveren eller de ansatte. Dette fordelingsmæssige aspekt vil, på samme måde som med indkomstsbeskatningens fordeling på indkomstgrupper, blive nærmere omtalt i afsnit 4 om skatternes subjektive fordeling.

Det generelle skattetryk for de samlede sociale bidrag og lønskatter ligger på et gennemsnit på 12,4% i EF-området, men med betydelige forskelle fra land til land. Der er således stor forskel fra niveauet i Frankrig med 20,0% og Holland med 18,9% og til Irland med 5,9% og England med 6,4%. Tilsvarende forhold gør sig gældende i Norden, hvor gennemsnittet på 8,4% dækker et spring fra 16,5% i Sverige og 12,4% i Norge til 1,5% i Danmark og 3,0% i Finland. Selv om der således generelt set er et betydeligt spring fra det nordiske gennemsnit til EF-gennemsnittet, er de interne forskelle store i begge områder, dog især inden for Norden.

3.1.2.3. Formue- og ejendomsskatter

Det niveau, som formue- og ejendomsskatterne generelt befinder sig på, må nødvendigvis først og fremmest påkalde sig interesse inden for den finansielle sektor eller blandt besiddere af betydelige formueværdier. Den samlede skattebelastning fra disse skatteformer er for så vidt yderst begrænset. Da denne beskatningsform imidlertid ofte rammer bestemte grupper af skatte-

pligtige med forholdsmæssigt meget betydelige beløbsstørrelser, kan denne beskatningsform have nok så stor betydning set fra disse gruppers synsvinkel.

De samlede formue- og ejendomsskatters skattetryk varierer stærkt inden for EF-landene fra 0,5% til 4,6%, med et gennemsnit på 1,8%. Dette svarer stort set til gennemsnittet i Norden på 1,7%. Danmark med 2,2% ligger her betydeligt over gennemsnittet, hvorimod Sverige med 1,9% ligger tæt på det nordiske gennemsnit. Derimod ligger både Norge med 1,3% og Finland med 1,5% langt under både det nordiske og EF-gennemsnittet.

Der er med andre ord tale om ganske betydelige forskelle både inden for Norden og i EF-området. For så vidt angår den samlede formue- og ejendomsbeskatning er der således ikke tale om noget typisk nordisk eller EF-niveau.

Formue- og ejendomsbeskatningens hovedelementer udviser tilsvarende store forskelle (jf. tabeloversigten – tabellerne 7-14).

Nettoformuebeskatningen rammer som hovedregel alene fysiske personer, men formueskatter på selskabers formuer forekommer dog også f.eks. i Luxembourg. Der er tale om et stærkt varieret skattetryk i såvel Norden som i EF-landene, selv om gennemsnittet for begge områder ligger meget tæt på hinanden med henholdsvis 0,30% og 0,26%. De højeste procenter findes i Luxembourg med 1,86% og Norge med 0,71% og de laveste i Finland med 0,04% og i Spanien med 0,06%. De øvrige lande befinder sig – bortset fra Belgien, Irland, England, Grækenland, Italien og Portugal, der slet ikke har denne skatteform – i intervallet fra 0,23% til 0,44%. Det normale er, at formueskatten alene bliver aktuel for en ret begrænset gruppe af skatteydere, idet bundfradraget som regel er meget betydeligt, og en række forskellige formuegoder holdes uden for. For den del af formuen, der herefter beskattes i det enkelte land, kan der igen være tale om forskellige intervaller og satser. Beskatningen af nettoformue kan derfor vanskeligt sammenlignes generelt, men må først og fremmest bygges på en konkret vurdering ud fra den individuelle sammensætning af formuemassen for det enkelte skattesubjekt.

Også beskatningen af fast ejendom har tilsvarende en stor spredning i skattetrykket. I EF-området strækkende sig som nævnt fra 0 i Italien og Portugal, der slet ikke har ejendomsskatter, til 3,93% i England og tilsvarende i Norden fra 0,08% i Finland og 0,32% i Norge til 0,52% i Sverige og 1,19% i Danmark. De suverænt højeste skattetryk findes således i England og Danmark, idet Irland og Frankrig, der ligger nærmest, kun når op på henholdsvis 0,98% og 0,96%. De øvrige lande ligger langt under dette niveau. Det siger sig selv, at både satsstørrelser og den måde, vurdering af ejendomsværdien udføres på, også spiller en stor rolle for ejendomsbeskatningens individuelle betydning.

Kapitaltransaktionsskatterne har et skattetryk, der gennemsnitligt ligger på samme niveau i EF-området og i Norden, idet de nordiske lande har et gennemsnit på 0,79% og således kun befinder sig lidt over EF-landenes 0,68%. De højeste skattetryk finder man i Luxembourg med 1,37% og Finland med 1,21%. Norge med 0,21% og Tyskland med 0,25% ligger i bunden. De øvrige lande ligger spredt imellem disse yderpunkter. Danmark med 0,59% og Sverige med 0,94% befinder sig tæt på både gennemsnittet i Norden og blandt EF-landene.

Arve- og gaveskatter påkalder sig naturligvis mest interesse for den, der forventer at overdrage væsentlige formueaktiver i forbindelse med arv eller gave. Anskuet ud fra en skattetrykssynsvinkel veksler tilbøjeligheden til at beskatte på dette område meget betydeligt inden for EF-landende, idet det gennemsnitlige skattetryk på 0,19% spænder fra 0,06% i Italien og 0,09% i Portugal til 0,38% i Frankrig og Grækenland. Tilsvarende er spændvidden i Norden stor, hvor gennemsnittet på 0,15% strækker sig fra 0,09% i Norge og 0,10% i Sverige til 0,26% i Danmark, med Finland i en midterposition på 0,14%. Bortset fra Danmark ligger de nordiske lande således væsentligt under EF-gennemsnittet. Det danske niveau svarer dog stort set til det, der er gældende i Holland, Belgien og England. Når de relativt beskedne provenustørrelser tages i betragtning, bør tallene dog – især i små og mindre lande – tages med et vist forbehold, da de fra år til år kan påvirkes betydeligt af afslutninger af enkelte meget store boer m.v. Den individuelle virkning af denne beskatning afhænger af de meget forskellige slægtskabsgrupperinger, intervalområder og satser, der anvendes i de forskellige områder. En meningsfuld sammenligning må derfor, ligesom for nettoformueskatternes vedkommende, blive yderst konkret betinget. En sammenligning af maksimalsatsernes størrelse giver dog en vis fornemmelse for holdningen til denne beskatning. I EF-landende ligger de maksimale satser i intervallet 33-80% med et gennemsnit på omkring de 65%. Tilsvarende er satsen i Danmark 90%, i Finland 42%, i Norge 30% og i Sverige 65%. Det er således alene Danmark, der klart adskiller sig fra normen i EF-området.

Set ud fra formue- og ejendomsbeskatningens væsentligste hovedelementer er det, på samme måde som med denne skatteform som helhed, vanskeligt at udlede nogen klare linier for henholdsvis Norden og EF-området. Sammenfattende kan det konstateres, at formue- og ejendomsbeskatningen er så forskelligartet både i de nordiske lande og i EF-landene, at der næppe på dette område kan udledes noget rimeligt anvendeligt sammenligningsgrundlag.

3.1.2.4. Moms

Momsen er en udpræget overvæltningsskat, der for langt størstedelens vedkommende ender som en komsumtionsskat, der belaster husholdningerne. Selv om der som udgangspunkt er tale om en generel omsætningsskat, er større eller mindre varegrupper m.v. undtaget i alle landene, ligesom der som regel sker en betydelig differentiering på forskellige typer af varegrupper, tjenesteydelser m.v. med varierede satser. Belastningens fordeling afhænger med andre ord dels af forbrugets sammensætning, dels af dets størrelse. Da satsen imidlertid er den samme inden for et område uanset forbrugets størrelse, virker den i princippet proportionalt, således forstået, at jo større forbrug desto større forholdsmæssig skat.

På moms-området er skattetrykket generelt højere i Norden end i EF-området, men ikke markant. Det gennemsnit, der gælder i EF-området, ligger på 6,8% set i forhold til Nordens 8,6%. De forskelle der gør sig gældende for Norden generelt er endvidere ikke større end de der findes inden for EF-landene, hvor springet går fra 8,3% i Frankrig til 5,3% i Italien. Tilsvarende er springet i Norden fra Danmark med 9,1% over Finland med 8,8% og Norge med 8,7% til Sverige med 7,4% således klart mindre end blandt EF-landene. De forskelle, der findes imellem moms-belastningen i Norden og i EF-området, skal derfor først og fremmest søges i systemets indholdsmæssige side, frem for i skattetrykket.

Den nordiske beskatning ved hjælp af moms-systemet har således, ligesom på de direkte skatters område, en række betydelig fælles ligheder og adskiller sig principielt også en del fra det, der er mere almindeligt inden for EF-landene. Man bør her bemærke, at systemet i Finland ikke er et egentlig momssystem som i de øvrige nordiske lande, men en form for omsætningsskat. Et nyt system forventes dog indført inden for kort tid.

Tabel F: De nordiske momssatser.

Danmark	22%*
Finland	20,5% (hæves til 21,2%)
Norge	20%
Sverige	23,46% (hæves til 25%)

*) Momsen i Danmark er fra begyndelsen af 1992 hævet til 25%. Forhøjelsen skal dække provenutabet ved ophævelsen af arbejdsmarkedsbidraget.

Ser man på satssystemet (tabel F og G), er det karakteristisk, at i de nordiske lande har der indtil nu alene været tale om at anvende en enkelt momssats. Det typiske for EF-landene er, at der findes en gradueret momsskala, og at satserne gennemgående er betydeligt lavere.

De nordiske momssatser ligger på et niveau på noget over 20%. Satserne har igennem en årrække stort set undtagelsesfrit været stigende. Det er langt vanskeligere at sammenligne satserne i EF-området. Der er stor forskel på satserne fra land til land og fra varegruppe til varegruppe. Der anvendes således fra en 0-sats og op til satser på omkring de 40%. Der sker endvidere hyppige ændringer, dels ved at satser enten hæves eller sænkes, dels ved, at varegrupper flyttes fra et satsområde til et andet. Systemerne er gennemgående så uigennemsigtige, at det er umuligt ud fra en betragtning af satserne alene at bedømme belastningensmønsteret. Ud fra tilgængelige oplysninger om de vægtede gennemsnitlige moms-satser fremgår det dog, at det normale niveau i EF-områder ligger omkring 10-15% og altså betydeligt lavere end i Norden. Ingen af disse lande kommer således op i nærheden af det nordiske niveau.

Tabel G: Oversigt over de vægtede gennemsnitlige momssatser i procent og sats intervaller i EF-landene pr 1. november 1988.

(Kilde: Redegørelse vedrørende dansk afgiftspolitik og det indre marked, januar 1989) *)

	Gennem-snit	Laveste sats	Standard sats	Højeste sats
Holland	15,0	6	20	-
Belgien b)	14,8	1 og 6	19	25 og 25 + 8
Frankrig	16,0	2,1-4	18,6	28 og 33,3
Luxemburg	9,3	3 og 6	12	-
Irland a)	14,9	1,7 og 10	25	-
England a)	9,9	-	15	-
Tyskland	12,5	7	14	-
Grækenland	-	6	16	36
Italien	12,6	2 og 9	19	38
Portugal a)	-	8	18	30
Spanien	10,2	6	12	33

a) Disse lande opererer også med en 0-sats for en række varegrupper.

b) En mellemsats på 17 anvendes også. Tillægssatsen på 8% til den højeste sats er en særlig luxusskat.

*) Der er sket en række ændringer i satserne siden da. Irland har således sænket sin højeste sats til først 23% og dernæst til 21%, indført en ny sats på 12,5%, der tildels skal erstatte den laveste sats, der er hævet til 10%. Grækenland har hævet standardsatsen til 18% og laveste sats til 8%. I Frankrig er laveste sats hævet til 5,5% og den højeste reduceret til først 25% og siden 22% I Holland er standardsatsen sænket til 18,5% og i Portugal til 17%, medens satsen i England er hævet til 17,5%. Ud over ændringerne i satserne er en række varegrupper flyttet fra et satsområde til et andet.

Når man ser moms-skattetrykket, der ikke er afgørende forskelligt i Norden og EF-området, i sammenhæng med de klart lavere gennemsnitlige satser i EF-landene, er det klart, at der må være betydelige forskelle i skattegrundlaget. De højere satser, der gennemgående findes i de nordiske lande, modsvares da også i vidt omfang af en noget smallere skattebase. Dette er først og fremmest udtryk for, at de subsidieringer, der også på momsområdet er almindelige i alle landene, for Nordens vedkommende typisk giver sig udslag i reguleringer i skattebasen, hvorimod man i EF-området som helhed fortrinsvis regulerer igennem graduerede satser, herunder også anvendelse af 0-satser. Momsbelastningen i de nordiske lande adskiller sig således ikke som helhed så stærkt fra EF-gennemsnittet, men fordelingen på forskellige vare- og tjenesteydelsesgrupper er noget anderledes.

3.1.2.5. Punktafgifter

Punktafgifterne er ligesom momsen udprægede overvæltningsafgifter, der rammer husholdningernes forbrug.

Det gennemsnitlige skattetryk for punktafgifter i EF-området på 3,4% dækker over store forskelle fra 6,6% i Irland og 4,9% i Portugal til 1,9% i Spanien. Gennemsnittet i Norden på 4,9% dækker over en betydeligt større ensartethed, idet springet her går fra 5,7% i Norge over 5,2% i Danmark til 4,3% i Finland og Sverige. Set under et ligger niveauet i Norden imidlertid en hel del over niveauet i EF-området.

Den samlede skattebelastning på dette område dækker som tidligere nævnt over en lang række afgiftstyper, der kan variere betydeligt fra land til land, og hvis reelle belastning må ses i sammenhæng med forbrugsmønsteret. Direkte satssammenligninger viser derfor ikke så meget om belastningen. De satser, der finder anvendelse, er endvidere meget forskellige fra land til land både inden for de nordiske lande og i EF-området, men blandt de mere betydningsfulde varer kan dog traditionelt fremhæves, at især satserne på cigaretter, tobaksvarer, øl, vin og spiritus samt biler fremstår afgørende højere i Norden end i EF-området. I en række EF-lande er der således slet ingen afgifter på biler ud over momsen. Nogle lande anvender dog en højere momssats for biler på op til omkring 30%. Kun England, Irland og Holland har egentlige registeringsafgifter, der i disse lande ligger i størrelsesordenen 10-30%. Alene Grækenland har afgifter, der nærmer sig niveauet i de nordiske lande, og hvor Danmark igen har ekstremt høje afgifter. Tobaksvarer, især cigaretter, ligger i Norden på et afgiftsniveau, der ligger 2-3 gange over EF-niveauet, og kun Irland og England har afgifter, der blot kommer op i nærheden af de nordiske. For de alkoholholdige drikke ligger ligeledes kun Irland og England i nærheden af det nordiske niveau, der gennemgående befinder sig 5-10 gange over

normen blandt EF-landene. Disse afgifter er således set i europæisk perspektiv ekstremt høje. De lave afgifter på en række varer i Sydeuropa må naturligvis tilsvarende ses i sammenhæng med de stærke producentinteresser, der følger af en stor produktion af vin og tobak. For så vidt angår olieprodukter er det især Danmark, der har en iøjnefaldende høj afgift på fyringsolie.

3.1.2.6. Andre skatter

Det skattetryk, der følger af anvendelse af andre skatter end de fem hovedtyper, varierer inden for Norden fra 1,3% og 1,7% i henholdsvis Finland og Sverige til 2,6% og 2,2% i henholdsvis Norge og Danmark. De tilsvarende variationer fordeler sig inden for EF-området bredt fra 0,7% i Luxembourg til 4,2% i Portugal. Gennemsnittet i begge områder ligger dog på cirka 2 procent, med 2,0% i Norden og 2,2% i EF-området. Skatter uden for de fem hovedgrupper dækker derfor ikke i nogen af områderne over nogen væsentlig del af skattebelastningen. Der er primært tale om en restgruppe uden noget klart fællespræg.

3.1.2.7. Skattebelastningens struktur

Når det gælder skattebelastningen, kan der peges på nogle ret klare træk, der generelt adskiller de nordiske lande fra EF-området. Skattebelastningen er for flere af skatteartemes vedkommende klart større i Norden end i EF-området. Omvendt er der områder, hvor belastningen er mindre. Disse generelle træk dækker dog over betydelige forskelle blandt de nordiske lande. Ser man imidlertid på EF-området, er disse forskelle typisk langt større. Generelt set er skattebelastningen via de direkte indkomstskatter langt større i Norden. Dette gælder dog ikke Norge, der ligger på niveau med en række af EF-landene. De sociale bidrag m.v. ligger til gengæld på et lavere niveau i Norden. Dette dækker imidlertid over en meget lav belastning i Finland og især Danmark, hvorimod Norge befinder sig på stort set gennemsnittet for EF-området, og Sverige ligger noget over. Ejendoms- og formueskatterne udgør stort set samme gennemsnitlige belastningsgrad i Norden og i EF-området. Det er dog kun Sverige, der befinder sig på dette niveau. Finland og Norge befinder sig en del under gennemsnittet og Danmark betydeligt over. Inden for de enkelte delelementer i denne skatteform er der enkelte iøjefaldende træk ved nogle af de nordiske lande. Således er den norske nettoformuebeskatning ekstremt høj, medens den finske er ekstremt lav. Til gengæld er ejendomsbeskatningen i Danmark ekstremt høj, i Finland ekstremt lav, og også Norge er langt under EF-gennemsnittet. For arve- og gavebeskatningens vedkommende kan især fremhæves det ganske høje niveau i Danmark og omvendt meget lave i Norge og Sverige. Den del af skattebelastningen, der hidrør fra momsen, ligger i alle

nordiske lande ikke meget over EF-gennemsnittet, og niveauet er ret ensartet. For punktafgifternes vedkommende ligger de nordiske lande alle en del over EF-gennemsnittet, men med et betydeligt udsving fra land til land.

For skattebelastningens vedkommende er der således tale om en lang række lighedspunkter, men kun på få områder om noget der minder om ensartethed. På det generelle plan er der dog klart tale om en større ensartethed i Norden end den, der findes blandt EF-landene, selv om det generelle ikke på alle områder omfatter alle fire nordiske lande.

3.2. Udviklingen inden for skatternes artsfordeling

En status over henholdsvis de nordiske lande og EF-landenes aktuelle fordeling af beskatningen på skattearterne giver kun svar på, om de to områder har forskelle eller ligheder i den nuværende fordelingsstruktur. Det karakteristiske er imidlertid, at fordelingen mellem de enkelte skattearter normalt ikke er statisk over en længere periode, og en iagttagelse af fordelingen over en tidsperiode tegner derfor et mere klart billede af den reelle udfordringen, der gør sig gældende for de nordiske skattesystemer på dette område. Gennemgår man de fem hovedskattetypers betydning som provenuskaber og skattebelastningsfaktor er det muligt i højere grad at belyse den udviklingstendens, der har gjort sig gældende. Det er indlysende, at udfordringen til skattestrukturen bliver klart større, hvis den nuværende status er et produkt af en udvikling, der har gået i hver sin retning. Her indebærer udfordringen overvejelser om en direkte omlægning af kursen. Bevæger udviklingen sig derimod allerede mod samme punkt, bliver udfordringen primært et spørgsmål om afpasning af tempoet. En del af de overvejelser, som udfordringen har afstedkommet, kommer bl.a. til udtryk i kraft af de mange reformtiltag, der er sket de sidste par år. Her har virkningerne dog endnu ikke manifesteret sig i de internationale statistikker på grund af den betydelige forsinkelse, der ligger i indsamlings-, bearbejdnings- og offentliggørelsesprocessen. Ved at indfortolke disse seneste forsøg på at påvirke udviklingen kan man – med en vis forsigtighed – foretage en korrektion og opdatering af de hidtidige mere objektivt konstaterbare udviklingstendenser, der fremgår af det statistiske materiale.

3.2.1. Direkte indkomstskatter

De direkte skatter har generelt set haft en ret stabil rolle som provenuskaber i EF-landene (Tabeloversigten – tabel 1). Dette er dog ikke udtryk for, at udviklingen overalt har været parallel. De mere markante yderpunkter findes i lande som Holland, Italien, Portugal og Spanien, der har forøget indkomstbeskatninges andel betydeligt, og i Belgien og Luxembourg, hvor der

tilsvarende er sket en væsentlig reduktion. I Norden er andelen generelt faldet svagt. Dette skyldes dog først og fremmest en meget betydelig sænkelse af indkomstskattens andel i Norge, hvorimod der i de øvrige lande har været en svag tilbøjelighed til at lade andelen stige.

Der kan iagttages en svag tendens til, at forskellen imellem Norden og EF-området indsnævres. For Norge vedkommende er udviklingen klart vendt, således at man nu bevæger sig imod EF-gennemsnittet. Derimod er der i forhold til Sverige og Finland tale om en næsten stabil forskel, på det sidste imidlertid med en tendens til at tilnærme sif EF-gennemsnittet. I Danmark øges forskellen dog stadig.

Skattetrykket (Tabeloversigten – tabel 2) på indkomstsskatterne har de sidste par år haft tendens til at stige i såvel Norden som i EF-området. I begge områder er der dog undtagelser. I Irland og Belgien er andelen klart faldet, og det samme er tilfældet i Norge. Som helhed har stigningen været større i Norden end i EF-området, og afstanden er derfor øget imellem de to områder. På det sidste er der dog indtrådt et svagt fald i Norden. Udviklingen er dog meget forskellig i de enkelte lande i Norden. Det er således kun Norge, der for alvor har formået at indsnævre forskellen. Forskellen for Finland er næsten stabil, medens skattetrykket i Sverige og i Danmark indtil 1989 er steget betydeligt hurtigere end i de øvrige EF-lande. For begge landes vedkommende er udviklingen dog nu vendt.

I en række lande sker der imidlertid for tiden en række mere omfattende skatteomlægninger, der berører de direkte indkomstskatter.

I Tyskland blev der således i 1990-reformen lagt op til en reduktion i de direkte indkomstskatter, dog således at især de personlige indkomstskatter skulle sænkes, hvorimod der skulle ske en vis stigning i erhvervsskatterne. Det har dog senere som bekendt været nødvendigt som følge af foreningen af de to Tysklande at foretage en række skatteforhøjelser. Der er således for perioden 1/7 1991 – 30/6 1992 bl.a. indført en tillægsskat på 7,5% (3,75% på årsbasis). I Irland sker der en nedsættelse af skattesatserne med en tilsvarende udvidelse af skattebasen. Også i Holland har man gennemført en skattereform af tilsvarende karakter. Det er dog endnu for tidligt at sige præcist, hvordan dette vil indvirke på den samlede indkomstbeskatning.

I Norden har Finland med sin 1989-reform foretaget en sænkelse af skattesatserne for både person- og selskabsskatten, men har i begge tilfælde udvidet skattebasen. Sammenlagt er der dog sket en lempelse af personbeskatningen og en skærpelse af erhvervsbeskatningen. I den svenske skattereform er hensigten at lette indkomstskatten generelt, men derimod skærpes beskatningen via moms og punktafgifter, og også lejeværdibeskatningen skærpes. I begge lande skærpes også beskatningen af kapitalgevinster.

De signaler, der fremkommer fra de forskellige reformer, giver ikke nogen sikker fornemmelse for, om de i sig selv vil føre til ændrede tendenser eller øget tilnærmelse imellem de to områder. Meget tyder på, at der hovedsagelig bliver tale om interne omfordelinger inden for indkomstbeskatningens område. Noget tyder dog på, at Sverige allerede har fået bremset den nuværende udvikling, hvor skattetrykket vokser betydeligt hurtigere i Sverige, end det er tilfældet i EF-området.

3.2.2. Sociale bidrag og lønskatter m.v

Den gennemsnitlige provenuværdi (Tabeloversigten – tabel 3) af de samlede sociale bidrag og lønskatter har i de seneste år været svagt faldende i EF-landene. Alene i Belgien og Frankrig er udviklingen gået den modsatte vej. Omvendt har der i Grækenland og Spanien været tale om et relativt kraftigt fald i andelen.

I de nordiske lande ligger provenuværdien betydeligt lavere, især i Danmark og Finland, der ligger helt nede på henholdsvis ca. 1/10 og 1/4 af gennemsnittet. En svag stigning i andelen har gjort sig gældende i Norden bortset fra Norge, der har haft en væsentlig forøgelse. Den gennemsnitlige stigning i Norden har haft den følge, at der sker en – om end begrænset – tilnærmelse til EF-landene. Det er dog først og fremmest Norge, der mere markant bevæger sig op imod gennemsnittet i EF-området, hvorimod Sverige og på det sidste også Danmark først for nylig er begyndt at bevæge sig svagt i samme retning.

Den faldende tendens i begge områder omfatter især de lønskatter, der som bruttoskatter finder anvendelse som generelle skattefinansieringskilder. Disse skatter er i flere lande helt faldet bort inden for de seneste år og den gennemsnitlige betydning inden for EF-området er halveret. Der er dog det bemærkelsesværdige for Norden, at anvendelsen af sådanne lønskatters andel har haft en stigende tendens i Danmark og en næsten stabil anvendelse i Sverige. Her er udviklingen altså gået i modsat retning af udviklingen i EF-området.

Det samlede skattetryk (Tabeloversigten – tabel 4) for sociale bidrag og lønskatter har ligget næsten stabilt inden for EF-området i en årrække både i gennemsnit og for det enkelte lands vedkommende.

I de nordiske lande er skattetrykket derimod steget noget og Norden nærmer sig således generelt niveauet i EF-området. Denne tendens er dog ikke entydig. Sverige har i en årrække haft en næsten stabil forskel lidt over EF-gennemsnittet, men er nu begyndt at øge afstanden. Omvendt er Danmark og Finland, der har haft en tendens til at øge afstanden til EF-området, nu begyndt svagt at hæve skattetrykket. For Norges vedkommende ligger man nu præcist på gennemsnittet blandt EF-landene.

3.2.3. Formue- og ejendomsskatter

Den beskatning, der inden for EF-området finder sted i form af formue- og ejendomsskatter (Tabeloversigten – tabel 5), er sammenlignet med de øvrige hovedskattetyper ganske beskeden i omfang, men til gengæld kan der iagttages en ret klart stigende tendens, når der ses bort fra Tyskland, Italien og Spanien. Den samme udvikling ser man også i de nordiske lande. Her er stigningstakten endda en smule højere med det resultat, at de nordiske lande, der hidtil har ligget noget under EF-niveauet, nu nærmer sig EF-gennemsnittet. Danmark har dog, i modsætning til det øvrige Norden, i nogle år ligget noget over EF-niveauet, men har nu bevæget sig ned under gennemsnittet i EF.

For skattetrykkets (Tabeloversigten – tabel 6) vedkommende har der inden for EF-området – med England, Tyskland og Portugal som undtagelse – været en svag stigning, der er endt i en nærmest stabilt tilstand. I de nordiske lande har der fundet en tilsvarende stigning sted, men stigningen i Norden har generelt været noget større end i EF-området med det resultet, at Norden nu næsten er oppe på EF-niveauet. Også her danner Danmark dog en undtagelse, idet man hidtil ikke alene har ligget noget over både EF-niveauet og det nordiske niveau, men også haft en betydelig større stigningstakt. Først fra 1988 er denne stigning afløst af et moderat fald.

3.2.3.1. Beskatningen af nettoformue

For beskatningen af nettoformue – der kun anvendes i halvdelen af EF-landene – har der været en generelt stigende tendens i provenuandelen i de EF-lande, der har denne form for beskatning (Tabeloversigten – tabel 7). Tendensen er dog ikke entydig. I Tyskland og Spanien har tendensen været faldende. I Frankrig har man derimod, efter i 1986 at have ophævet den almindelige formueskat, fra 1989 genindført denne og yderligere i 1990 foretaget en skærpelse. I Luxembourg er der også tale om en ganske stærkt stigende tendens. Der er dog ingen af de lande, der ikke i forvejen benyttede denne skatteart, der har indført den, og blandt dem, der har den, er det kun Frankrig og Luxembourg, der har øget dens betydning.

Der har også i Norden været en stigende tendens frem til 1989, men heller ikke her er tendensen entydig, idet Finland har en faldende tendens, og Danmark har også efter en periode med stigning nu en en klart faldende tendens, der afgørende ændre det nordiske gennemsnit. Senest har Sverige i forbindelse med 1990-reformen lempet formueskatten. Det er således kun Norge, der blandt de nordiske lande indtil nu mere klart har tillagt denne beskatning en øget betydning.

For skattetrykkets vedkommende (Tabeloversigten – tabel 8) har der i såvel EF-området som i Norden været en vis stigning dog således, at de nordiske

lande generelt har udvist en noget større stigningstakt end EF-området, men med betydelige individuelle forskelle. Også her er stigningstendensen koncentreret hos nogle enkelte lande. Luxembourg og senest Frankrig i EF-området og Norge blandt de nordiske lande.

3.2.3.2. Beskatning af fast ejendom

Beskatningen af fast ejendom har generelt i EF-området ligget meget stabilt såvel hvad provenuandel (Tabeloversigten – tabel 9) som skattetryk (Tabeloversigten – tabel 10) angår. Alene Frankrig har i et vist omfang lagt øget vægt på denne beskatning, således at både provenuandel og skattetryk er øget noget. En mere omfattende omlægning blev også forsøgt i England, hvor man fra 1990 erstattede størstedelen af den kommunale ejendomsskat med den meget omtalte Pool-tax, der var en form for kopskat, d.v.s. en skat pålignet alle ligeligt, uden hensyn til indkomst- eller formueforhold. Ordningen er dog igen blevet ophævet fra 1991.

De nordiske lande, der – bortset fra Danmark – har haft en langt lavere beskatning på dette område, har generelt øget såvel provenuandel som skattetryk. Reelt har denne stigning i overvejende grad været koncentreret om Sverige og Danmark, idet dog stigningen fra 1988 er vendt til et svagt fald. Sverige har, fra at ligge betydelig under EF-niveauet, nu bevæget sig et godt stykke i retning af samme provenuandel og er tilsvarende ret tæt på samme skattetryk. Hertil kommer, at Sverige i forbindelse med skattereformen har planlagt en løbende skærpelse af ejendomsskatten over perioden 1990-93, bl.a. ved forhøjede vurderinger. Selv om stigningen er vendt til et svagt fald i Danmark, ligger man dog her fortsat på et betydeligt højere niveau end gennemsnittet i EF-området.

3.2.3.3. Kapitaltransaktionsskatter

Kapitaltransaktionsskatternes provenuandel (Tabeloversigten – tabel 11) har været stigende i både Norden og i EF-landende. Generelt har stigningen dog været størst i Norden, der således har halet ind på EF-lande på dette område. Det er dog stadig sådan, at disse skatter har en lidt større vægt i EF-landene. Det må imidlertid bemærkes, at i enkelte EF-lande har der været ønske om i det mindste at lempe dele af kapitaltransaktionsbeskatningen. England har fra 1988 ophævet børsstempelafgift og kapitaltilførselsafgift, og Tyskland har vedtaget at gøre det samme fra 1991/92.

For skattetrykkets vedkommende (Tabeloversigten – tabel 12) har billedet i de seneste år ændret sig. Fra oprindeligt at have et lidt mindre skattetryk end EF-landene er skattetrykket i Norden nu steget til noget over EF-niveauet. På det sidste er de to niveauer imidlertid ved at nærme sig hinanden.

Udviklingen har dog været ret forskellig i de enkelte lande i Norden. Danmark har således fra at ligge noget under EF-niveauet nu placeret sig noget under gennemsnittet for EF-landene. Finland har derimod øget afstanden til EF-niveauet, medens Norge ligger stabilt på ca. 1/3 af EF-gennemsnittet. Sverige lå oprindeligt noget under EF-gennemsnittet, men har nu bevæget sig til et niveau, der ligger en del over dette gennemsnit.

3.2.3.4. Arve- og gaveskatter

Som provenuskaber (Tabeloversigten – tabel 13) spiller arve- og gavebeskatningen ingen større rolle i noget land, idet provenu andelen i de fleste tilfælde ligger langt under 1 procent. Det er endvidere karakteristisk, at ingen af landende har øget denne skatteforms betydning afgørende i de seneste år. Alene i Frankrig er der sket en mærkbar stigning af andelen, og selv her ligger provenuandelen stadig under 1 procent. Den generelle tendens i EF-landene må nærmest karakteriseres som stabilitet, hvilket efter en periode med et svagt fald i provenuandelen også må siges at gøre sig gældende i Norden.

For skattetrykkets (Tabeloversigten – tabel 14) vedkommende har der i EF-landene været tale om et næsten stabilt skattetryk. I Danmark, Finland og Norge er der sket en relativt stor forøgelse, hvorimod der i Sverige er sket et svagt fald. De nordiske lande, bortset fra Danmark, har her et betydeligt lavere skattetryk end i EF-området, og denne forskel har indtil videre været ret konstant. Alle de nordiske lande nærmer sig dog nu EF-gennemsnittet.

3.2.4. Moms

Der har gennemgående kunnet spores en tendens i EF-landene til, at beskatningen ved moms får en stigende provenumæssig betydning (Tabeloversigten – tabel 15). Kun Tyskland har mere klart holdt igen i denne udvikling.

Det i forvejen ret høje moms-niveau i Norden har i en årrække haft en tendens til at stige kraftigere end i EF-området, men udviklingen er på det sidste vendt, således at en tilbøjelighed til en tilnærmelse til EF-niveauet nu synes at kunne iagttages. Sverige skiller sig dog her ud ved at have et lavere niveau end EF-landene og yderligere, omend svagt at uddybe denne forskel. I tilknytning til 1990-reformen er momsens betydning i Sverige imidlertid øget ved en udvidelse af skattebasen, især for energiområdet og for tjenesteydelser. Norge og Finland har i nogle år bevæget sig væk fra gennemsnittet i EF-området, men Norge er nu ved at tilnærme sig dette, hvorimod Finland øger afstanden. Det er her yderligere spørgsmålet, i hvilket omfang denne udvikling vil forsætte, efter at Finland fra slutningen af 1989 har hævet sin momssats og i øvrigt har planer om at omlægge momssystemet. Danmark har fra år til år

reduceret sin momsandel af skatteprovenuet og befinder sig nu stort set på EF-niveauet.

Den skattebelastning, der følger af skattetrykket fra momsen (Tabeloversigten – tabel 16), har været næsten uændret i EF-området, uden de helt store udsving fra land til land. Derimod har de nordiske lande generelt øget skattetrykket betydeligt og samtidigt til stadighed haft tendens til en øget afstande til EF-gennemsnittet. På det sidste er Danmark og Norge imidlertid begyndt at nærme sig EF-gennemsnittet, som begge lande nu ligger nogenlunde lige langt fra. Sverige har hele tiden holdt sig lige omkring EF-niveauet, medens der i Finland stadig er en højere stigningstakt end i EF-området. Finland, der oprindelig befandt sig på næsten samme niveau som Sverige, har konstant forøget afstanden og befinder sig nu på niveau med Danmark og Norge.

3.2.5. Punktafgifter

Den gennemsnitlige provenubetydning (Tabeloversigten – tabel 17) af punktafgifterne i EF-området er vokset noget i de seneste år, men tendensen er nu klart faldende. I enkelte lande er udviklingen dog forgået mere ujævnt. Det er dog kun i Italien, der kan konstateres en mere klar tendens til stigning i punktafgifternes provenuandel. Den generelle udvikling i Norden har i store træk fulgt den, der er sket i EF-området som helhed. Selv om der i de enkelte lande har været en noget vaklende kurs på dette område, er der nu en vis tendens til, at faldet er kraftigere i Norden, og at der derfor – det noget højere nordiske udgangspunkt til trods – sker en tilnærmelse imellem gennemsnittet i de nordiske lande og EF-landene. Sverige ligger fortsat noget under EF-gennemsnittet, men følger stort set den samme faldende tendens.

Også skattetrykket (Tabeloversigten – tabel 18) fra punktafgifter falder nu svagt i både EF-områder og i Norden, men heller ikke her er udviklingen entydig. En stigende tendens kan spores i Italien og i Tyskland, hvor man yderligere fra 1991 har besluttet at forhøje olieafgifterne som led i finansieringen af genforeningsprocessen. Der er dog i begge tilfælde tale om lande, der i forvejen har et afgiftsniveau, der ligger betydeligt under gennemsnittet. Omvendt kan man i lande med et afgiftsniveau, der ligger betydeligt over gennemsnittet, som Grækenland, Portugal og især Irland iagttage et kraftigt fald. Den interne forskel tenderer således imod en udjævning. Forskellen mellem EF-området og Norden er også indsnævret betydeligt i de seneste år. Den klareste tendens til tilpasning finder man i Danmark og Norge. For Danmarks vedkommende har man også påbegyndt en sanering af det meget store antal punktafgifter, hvoraf mange rent provenumæssigt må siges at være nærmest betydningsløse, selv om de måske nok i visse tilfælde har bevirket en

vis tilsigtet adfærdsregulerende virkning ud over den fiskale effekt. Den begyndende tilpasning i Norge til EF-gennemsnittet synes på det sidste at være bremset, hvorimod Sverige og Finland, der ligger på næsten det samme niveau lidt over EF-gennemsnittet, hidtil stort set har holdt denne afstand konstant. Til dette billede skal man dog lægge de svenske planer om i tilknytning til skattereformen at øge afgifterne bl.a. på benzin. Tilsvarende vil Finland som led i sin skattereform hæve afgiften på tobak, alkohol, benzin og olie, men til gengæld sænke bilafgifterne lidt.

3.2.6. Andre skatter

Andre skatter end de de 5 hovedtyper har generelt en tendens til at blive af mindre betydning (Tabeloversigten – tabel 19). Beskatningen samler sig i stort set alle landene mere og mere om disse hovedtyper og bevirker, at skattestrukturen i stigende grad antager en ensartet karakter for så vidt angår de helt overordende træk. I EF-området skyldes den generelle udvikling imidlertid næsten udelukkende de ændringer, der er sket i Grækenland, Portugal og Spanien, der i forbindelse med deres indtræden i EF mere og mere har erstattet andre former for skatter på varer og tjenesteydelser med en merværdibeskatning efter EF-modellen. For de andre EF-landes vedkommende har provenuværdien af andre skatter været næsten stabil.

I Norden har der tilsvarende været tale om et næsten stabilt forhold for Finland, Norges og Sveriges vedkommende, hvorimod Danmark fra 1988 har mere end fordoblet betydning af andre skatter ved bl.a indførelse af det såkaldte arbejdsmarkedsbidrag og lønsumsafgiften. Danmark er således det eneste land, der mere afgørende skiller sig ud på dette område både i forhold til EF-landene og til Norden. Nævnes kan det dog også, at en anden skatteform i denne gruppe – den norske 10% investeringsafgift – overvejes afskaffet på grund af de vanskeligheder, der er forbundet med dens administration. Et sådan praktisk synspunkt førte som bekendt også til, at den danske forbrugsrenteafgift måtte opgives. Set under et er forskellen imellem Norden og EF-området dog indsnævret ganske betydeligt de seneste år, og forskellen er i dag meget beskeden.

Andre skatters andel af skattetrykket (Tabeloversigten – tabel 20) falder i såvel EF-området som i Norden. Der er nu kun ganske små forskelle mellem de to områder, og der er yderligere en tendens til, at disse forskelle udjævnes.

3.2.7. Udviklingen i strukturen

De udviklingslinier, der hidtil er fulgt i henholdsvis EF-området og Norden, viser ikke mange, men dog nogle lighedspunkter. Det fremgår klart, at hverken iblandt EF-landene eller inden for Norden har det været muligt at følge den

samme strukturelle udvikling på alle områder. Selv om alle landene synes at koncentrere beskatningen mere og mere inden for de fem hovedtyper, er udviklingen ret forskellig inden for hver type.

Det er således tydeligt, at de nordiske lande – især Danmark – har haft en langt større tilbøjelighed til at lægge vægt på de direkte indkomstskatter, selv om skatteniveauet her i forvejen er ekstremt højt. Kun Norge har kunnet fremvise et klart fald. Imidlertid kan man iagttage, at et andet land med ganske højt indkomstskatteniveau – Irland – også har øget belastningen på dette område meget kraftigt frem til 1989. Generelt set er udviklingen i de to områder indtil nu foregået forskelligt, med en ganske svag stigningstakt i EF-området, men en langt kraftigere stigning i Norden. Det er imidlertid karakteristisk, at fra 1989 falder andelen i stort set alle nordeuropæiske lande, og her særligt tydeligt i Irland. Omvendt sker der en betydelig stigning i de sydeuropæiske lande. De fleste EF-lande bevæger sig således nu imod det fælles gennemsnit.

Også inden for de sociale bidrag viser Norge særlige træk ved at øge sin andel meget betydeligt, medens den generelle tendens er – omend svagt – faldende i EF-området og stigende i Norden. Der er således i Norge nok sket en af de mest omfattende og bemærkelsesværdige strukturændringer ved, at en betydelig del af indkomstskattebelastningen er fjernet og erstattet med sociale bidrag, der giver Norge en struktur på dette område, der ganske godt svarer til det, der kendes i de fleste EF-lande.

Formue- og ejendomsskatternes andel er steget i EF-området, men endnu stærkere i de nordiske lande, der således nærmer sig EF-gennemsnittet. På dette område er den generelle udvikling altså sammenfaldende og viser en fælles tendens til at lægge større vægt på disse skatter.

For så vidt angår de indirekte skatter, kan der spores en udvikling, der i EF-landene har betydet en øget anvendelse af momsen og en reduktion af punktafgifternes betydning. Der har således været en tendens til at erstatte de mere specifikke vareafgifter m.v. med den mere generelle afgiftsform momsen. Denne udvikling må dog ses i lyset af, at EF-landene i vidt omfang kan detailstyre afgifterne på enkelte varer eller varegrupper ved hjælp af de mekanismer, der ligger i et differentieret momssystem med flere satser. Det er således til en vis grad muligt at opnå de samme fordele i denne sammenhæng ved momsen, som de nordiske lande opnår ved at styre på punktafgifterne. I Sverige overvejes det nu at indføre differentierede satser på momsen, som i tilknytning til skattereformen skal hæves. Sverige fraviger dog samtidig den generelle tendens ved, samtidigt med at hæve momsen, stort set at fastholde niveauet for punktafgifterne. Afgiftsniveauet på begge områder ligger dog fortsat under såvel det nordiske som EF-gennemsnittet.

Som helhed er der kun tale om mere beskedne omlægninger inden for skatternes artsfordeling i både Norden og i EF-området. Nogen mere generelle strukturændringer har ikke fundet sted bortset fra en ganske kraftig og stærkt stigende satsning på de direkte indkomstskatter i Danmark og Sverige, den betydelige norske omlægning fra direkte indkomstskatter til bruttobeskatning via sociale bidrag og endelig den gennemgående tendens, der har været til at øge formue- og ejendomsskatternes andel.

Det synes at fremgå ret klart, at det for tiden ligger tungt med innovation og udviklingen af nye skattetyper, der kan fungere i praksis. Der er således ikke meget, der taler for, at helt nye beskatningsformer vinder større udbredelse i de nærmeste år. De mest nærliggende muligheder er for tiden forskellige miljøafgifter og direkte forbrugsskatter. Miljøafgifterne har hidtil mere eller mindre haft karakter af variationer over de allerede kendte systemer med punktafgifter eller energiafgifter, og de få tilløb, der har været til at forsøge sig med direkte forbrugsskatter i praksis, synes endnu ikke at have ansporet en større kreds af lande til at forsøge sig på dette område.

4. Fordeling på skattesubjekter

Det er helt centralt for en forståelse af skattestrukturen i et land at have kendskab til – således som det er beskrevet i det foregående afsnit – hvad der skal betales skat af, d.v.s. fastlæggelse af skatteobjekterne. Et lige så vigtigt spørgsmål er det imidlertid, hvem der skal betale skatten, eller hvem der i forhold til de enkelte skattearter er skattesubjekt. Sagt på en anden måde er det ret afgørende for bedømmelsen af et lands skatteklima at vide, hvem skatterne pålægges.

Spørgsmålet kan naturligvis først og fremmest anskues ud fra en helt konkret synsvinkel med henblik på at fastsætte, hvem der er det specifikke skattesubjekt i forhold til et givet skatteobjekt. For at besvare dette spørgsmål må problemet primært betragtes ud fra en juridisk indfaldsvinkel. Set fra den retlige/juridiske synsvinkel er det afgørende spørgsmål, hvem der konkret har den fornødne skatteretsevne, d.v.s. hvem samfundet retligt set kan rejse skattekrav imod. Fysiske personer er naturligvis dem, der primært besidder en skatteretsevne, men skattekravet kan som bekendt også rettes mod en række selvstændige retssubjekter som selskaber, fonde, boer, foreninger m.v. I et retssamfund må spørgsmålet om rette skattesubjekt altid kunne besvares helt eksakt. En skattefordring, der ikke kan rettes imod, og inddrives hos, et konkret skattesubjekt, der entydigt kan udpeges, har indlysende nok ikke megen mening.

Anderledes forholder det sig, når spørgsmålet ses ud fra en generel synsvinkel, hvor skatten betragtes som pålagt bestemte hovedgrupper af skattesubjekter. Her antager problemet primært en nationaløkonomisk karakter. Set fra en økonomisk herunder især en fordelingspolitisk synsvinkel er det centrale problem at afgøre, hvilken befolknings-, erhvervs- eller økonomisk gruppe der skal bære beskatningen. Grupperinger, der som hovedregel ikke på tilsvarende måde lader sig eksakt fastlægge. En sådan helt eksakt afgrænsning er imidlertid heller ikke nogen faglig forudsætning for at anvende de nationaløkonomiske metoder, der – i modsætning til juraen – helt overvejende retter sig mod problemstillinger af generel karakter.

Ved en strukturbeskrivelse, der fokuserer på hovedlinierne i beskatningen, må det nødvendigvis først og fremmest blive fordelingen på sådanne økonomisk betingede grupperinger, der lægges til grund.

Dette støder imidlertid på det problem, at skattelovgivningerne i subjektiv henseende i vidt omfang er opbygget på et juridisk begrebsapparat, der som nævnt som hovedformål har en specifik subjektafgrænsning, hvilket ofte vanskeligør en mere klar udskillelse af sådanne grupperinger.

Et andet problem er, at skattepolitikken som bekendt arbejder med et helt centralt princip om skatteovervæltning fra den, der i første omgang betaler skatten, d.v.s. det retlige skattesubjekt, til den der i sidste ende kommer til at bære byrden. Reelt vil de fleste skatter i sidste ende naturligvis belaste husholdningerne. Dette gælder især de, i de fleste lande, ganske betydelige omsætnings- og konsumtionskatter. Det er i denne sammenhæng således centralt for forståelsen af skatternes indhold og rolle som styringsinstrument at holde sig nogle af de grundlæggende forskelle, der er på henholdsvis indkomstbeskatningen og forbrugsbeskatningen, klar. For indkomstbeskatningen, der jo knytter sig til produktionsfaktorerne, pålægges ofte et oprindelsesprincip. d.v.s. der beskattes, hvor skatteobjektet skabes, hvorimod forbrugsskatterne, der jo netop skal overvæltes, nødvendigvis må følge et destinationsprincip, således at beskatningen sker, hvor forbruget (endeligt) finder sted. De to skattetypers natur bestemmes således primært af, hvem der i sidste ende bliver den, der må tåle skattebe lastningen, og ikke, hvem der i første omgang er det betalende skattesubjekt.

Endelig er det generelt set meget begrænset, hvad der findes af internationalt materiale, der kan anvendes til opstilling af blot nogenlunde pålidelige

sammenligninger af den subjektive fordeling af skattebyrden.[1] Forudsætninger for at foretage undersøgelser af den subjektbestemte skattefordeling internationalt er derfor ikke store.

Sammenligninger på dette område vil derfor alt i alt være forbundet med ganske betydelig usikkerhed og kan reelt kun anvendes som pejlemærker i en helt overordnet vurdering af et lands skatteklima på dette område.

På enkelte områder er der dog mulighed for – om end i mere begrænset omfang – at udlede visse subjektorienterede karakteristika ved henholdsvis den nordiske skattestruktur og skattestrukturen i EF-området. Materialets usikkerhed til trods kan der være rimelig grund til at se nærmere på et par områder, hvor nogle til en vis grad sammenlignelige oplysninger foreligger, og hvor området har en særlig stærk og aktuel tilknytning til harmoniseringsdebatten. Der er tale om områder, der knytter sig til indkomstskatter og socialbidrag m.v., der netop er skatteformer, der kun i mere begrænset omfang kan siges at indeholde en overvæltningsproblematik. Den, der er betalende skattesubjekt, bliver derfor også den, der stort set må bære skattebelastningen. Områderne er tilsvarende rimeligt belyst i de internationale statistikker.

Det ene område, der er mulighed for at belyse, er dele af progressionsspørgsmålet. Indkomstbeskatningen, der grundlæggende indeholder en udjævnings- og fordelingsfilosofi manifesteret igennem et progressionssystem, lægger naturligt op til at forsøge at anskue skattesubjekterne efter en fordeling på indkomstgrupper efter indkomstens størrelse.

Der har især tidligere været tale om ret omfattende og forskelligartede grupperingsformer med et betydeligt antal skalatrin og stor spredning i satserne. Disse mange forskellige opbygninger, der fandt anvendelse i forskellige lande, set i lyset af de ofte helt uigennemsigtige indretninger af skattebasen, gør imidlertid i praksis en tilbundsgående sammenligning af skatten på bestemte indkomstgrupper fra land til land særdeles vanskelig eller næsten umulig, i det mindste for oversigter der skal have nogen bredere praktisk anvendelsesmulighed.

Yderligere kompliceret bliver sammenligningerne af, at det i realiteten kun er en del af indkomstbeskatningens område, der berøres af progressionen, idet både indkomstskatten for selskaber og beskatningen af kapitalindkomster i dag som hovedregel sker efter en proportional sats. Det er med andre ord primært for den personlige lønindkomst, problemstillingen accenturers.

1. For indkomstskattens vedkommende er der dog foretaget visse undersøgelser i OECD: The Personal Income Tax Base, 1990.

Endelig er hele den personlige indkomstskat ikke altid underkastet progression, f.eks. er den ret betydelige kommunale indkomstskat, der opkræves i alle de nordiske lande, proportional. Diskussionen om skattefordelingen på indkomstgrupper set i internationalt perspektiv må derfor i praksis begrænse sig til at sammenligne nogle mere håndgribelige karakteristika. I dag samler interessen sig således især om de forskelle, der ligger i marginalskatternes størrelse inden for indkomstskatten. Marginalskatteproblematikker forekommer ganske vist også inden for f.eks. arve- og gavebeskatningen og formuebeskatningen, men på grund af disse skatteartemes relativt set ringe betydning vil en nærmere gennemgang af disse områder kun i yderst beskeden omfang kunne bidrage til en nærmere belysning af problemstillingen. Forskellene og udviklingen inden for marginalbeskatningen på indkomstskatten har derimod en ganske betydelig vægt og er således en af de centrale indfaldsvinkler til belysningen af skattens subjektorienterede fordeling.

En anden central subjektorienteret sondring, der hyppigt inddrages i den skattepolitiske debat, er skatternes fordeling på henholdsvis husholdningerne og erhvervslivet. Selv om den direkte erhvervsbeskatning, når der bortses fra de mere direkte overvæltningsprægede skatter, reelt set er ret ringe, indtager den en betydelig plads i debatten. De skattetyper, der i denne sammenhæng først og fremmest betyder noget, er personskatten og socialbidrag m.v., der pålægges fysiske personer set i forhold til indkomstsskatten på erhvervslivet i form af selskabsskatter, og sociale bidrag m.v., der skal betales af arbejdsgiveren.

4.1 Progressionsspørgsmålet og marginalskatterne

Det er som nævnt karakteristisk, at progressionsspørgsmålet og dermed skattebyrdens fordeling på indkomstgrupper i den direkte beskatning i de senere år især er blevet diskuteret ud fra marginalbeskatningens størrelser. Dette er ikke underligt, når høje marginalskatter normalt antages at indvirke kraftigt på initiativlyst, øger omfanget af skatteplanlægning og skatteunddragelse og medfører lønpres. Det er også en erfaring, ikke mindst i de nordiske lande, at kraftig progression fører til fradragsinflation, der i vidt omfang begrænser den reelle progression, således at høje marginalskatter blot afstedkommer tilsvarende høje fradrag. Disse synspunkter, der er almene betragtninger i international skattelitteratur, har kun de færreste for alvor bestridt. I et åbent og mobilt arbejdsmarked giver høje marginalskatter også problemer i forhold til tiltrækning og fastholdelse af højtlønnet nøglearbejdskraft. Problemet er til en vis grad søgt imødekommet ved indførelse, f.eks. i Sverige, af en særlig lav og endelig bruttokildeskat for udenlandsk arbejdskraft, en ordning som Danmark naturligt nok med sit højskatteniveau også har fattet

interesse for. Ordninger af denne art fastholder imidlertid ikke egen nøglearbejdskraft og kan let føre til en krydsende mobilitet over grænserne alene skattemæssigt motiveret, med et heraf følgende samfundsmæssigt ressourcespild. Endelig har ordningen nogle helt indlysende lighedsproblemer indbygget.

Når en detaljeret sammenligning af skattetrykket fra land til land på forskellige indkomstgrupper næsten er umulig at foretage, er det heller ikke underligt, at de mere umiddelbart iøjnefaldende marginalskattesatser især påkalder sig interesse og udvikler sig til en konkurrenceparameter landene imellem.

En række lande med høje maginalskatter har således allerede nu sænket skattesatserne betydeligt.

England har nu sænket sin marginalbeskatning fra oprindelig 83% til 40%, og i Irland er der fra 1990 sket en reduktion fra 56% til 53% og fra 1991 yderligere til 52%. I Tyskland er marginalsatserne med 1990-reformen for personlige indkomster nu nedsat til 53%, hvilket dog med kirkeskatter og socialbidrag m.v. normalt vil sige op til 58,5% mod tilligere 61,8%. Holland har tilsvarende fra 1990 foretaget en reduktion fra 72% til 60%. En række EF-lande ligger allerede på tilsvarende eller lavere niveau. F.eks. ligger Frankrig på 56,8%, Luxembourg på 52,5%, Grækenland og Italien på 50% og Portugal på 40%. Normen synes således at placere sig omkring de 50%.

Inden for Norden har Sverige med sin 1990-reform sænket marginalskatten fra 72% (tidligere var marginalskatten helt oppe på 85%) til ca. 50% og Norge fra 62% til 59,3%. Også Finland har sænket sin marginalbeskatning til 59%, medens Danmark, der i 1987 sænkede sit niveau til 68%, ikke siden har gennemført nogen reduktion. I en række danske kommuner har stigende skatteprocent endvidere ført til stigende skatteprocenter. En skatteloftsregel sikrer dog, at skatten højst kan blive på 68%.

Selv om det næsten udelukkende er ud fra marginalbeskatningens størrelse, man søger at vurdere et lands skatteklima på dette område, er en sådan sammenligning ikke særligt oplysende for langt de fleste indkomstgrupper. Skatteprocenterne er som nævnt i sig selv kun er en del af forklaringen, der i høj grad også afhænger af de mange forskelle, som der findes i skattebasen.

Der er således typisk i forbindelse med de forskellige reformer sket en lang række forskellige ændringer i f.eks. befordringsfradrag, værdi af fri bil, personfradrag, børnefradrag og andre familierelaterede fradrag foruden forsøg på en skærpelse af beskatningen af fringe benefits. En del af progressionen skjuler sig således til en vis grad i fradragssystemet frem for at komme til udtryk i skattesatserne. Der er endvidere stor forskel på, fra hvilket niveau marginalbeskatningssatsen indtræder, idet alle landene stadig i princippet har

en progressiv beskatning, selv om marginalsatsen er sænket. De fleste lande har dog reduceret deres antal af indkomstintervaller betydeligt, men antallet er stadig meget forskelligt fra land til land. Flere lande er dog nu nede på 2-3 intervaller.

Det kan endelig spille en stor rolle, om en fordelingspolitisk intention søges realiseret igennem skattefrihed, skattefradrag eller direkte skattefinansierede tilskud. Som et karakteristisk træk kan nævnes den set i forhold til det øvrige Europa udbredte adgang til i de nordiske lande at fradrage renter af gæld. Omvendt søges socialpolitiske støtteintentioner i det sydlige Europa ofte realiseret via skattefradragsordninger, hvorimod skattefinansierede tilskudsordninger er mere almindelige i Nordeuropa og især Norden. F.eks. har man i Finland haft en målsætning i forbindelse med reformarbejdet om at erstatte en del socialbetingede fradrag i skatten med direkte transfereringer. I Danmark kan nævnes børnefamilieydelsen, der indgår som en del af det offentlige skatteregnskab og administreres af skattemyndighederne, men som alligevel udbetales som en ydelse uden for den almindelige skatteansættelse.

Her kan i øvrigt sammenhængen imellem skattepligtig indkomst og udmålingen af en række tilskudsordninger og sociale ydelser m.v. spille en betydelig rolle. Disse indirekte virkninger – der mere må betragtes som et effekt- frem for et strukturspørgsmål – af beskatningen vil det under alle omstændigheder føre for vidt at komme nærmere ind på i denne sammenhæng. Generelt er indkomstskatten dog det helt centrale instrument, når der er tale om at realisere mere omfattende fordelingspolitiske intentioner som f.eks. det udbredte indkomstudjævningsønske, der især tidligere var meget fremherskende navnlig i de nordiske lande. Mere omfattende intentioner om indkomstudjævning forudsætter derfor som regel en ganske betydelig vægt på indkomstskatten, der følgelig bliver ganske stor. Skattesystemets (især indkomstskattens) velegnethed til styring af en række forskellige mere eller mindre klare subsidieringer af særlige erhvervs- eller befolkningsgrupper er tilsvarende velkendt, men slører derfor også i høj grad muligheden for direkte sammenligninger. Denne kendsgerning gør, at mere præcise sammenligninger kun i praksis kan foretages inden for ret snævre specifikke områder. Generelt er skattesatser og fradragsregler og andre reguleringer af skattebaserne i såvel Norden som EF-landene under en sådan omstrukturering, at en egentlig aktuel sammenligninger imellem forskellige indkomstgrupper ikke for tiden er praktisk mulig at foretage. Tilbage står dog en klar tendens til, at progressionen svækkes og marginalbeskatningen sænkes i ikke alene en række lande i EF-området, men også i Norden. Med den sænkning af marginalbeskatningen, der finder sted, sker der en klar svækkelse af den direkte fordelingspolitiske dimension. Det er dog samtidigt karakteristisk, at skattetrykket

ikke falder væsentligt, heller ikke for indkomstskatten. I hvor høj grad de fordelingspolitiske intentioner blot videreføres via de mere skjulte reguleringer i skattebasen, eller om der reelt er sket ændringer i fordelingen inden for de enkelte indkomstgrupper, er det vanskeligt at udtale sig om mere generelt.

I praksis kan det dog konstateres, at de nordiske lande stort set har fulgt den almindelige udvikling i retning af sænkning af marginalbeskatning til det niveau på omkring 50%, der er ved at udvikle sig som normen i EF-landene. Kun Danmark har stadig en forholdsmæssigt meget høj marginalbeskatning og adskiller sig således klart fra både de øvrige nordiske lande og EF-landene.

4.2. Personbeskatning og virksomhedsbeskatning

I den skattepolitiske debat er der en anden meget central sondring, der hyppigt anvendes imellem to hovedgrupper af skattepligtige. Ved fordelingen af skattebelastningen tillæges det ofte stor vægt, hvilken skattebelastning der lægges på personer/private husholdninger finansieret ved løn eller lønlignende indkomst, set i forhold til den beskatning der lægges på erhvervslivets virksomheder. Nogen helt entydig adskillelse af de to områder er dog ikke altid lige let, idet skattelovgivningen som f.eks. i Danmark ofte er opbygget efter juridiske kriterier om retsevnen og netop ikke økonomiske fordelingskriterier. Således vil en del af personbeskatningen reelt dække over aktiviteter, der normalt må karakteriseres som erhvervsvirksomhed. En del af de personlige beskattede indkomster, der i de internationale statistiker optræder som løn, vil således i virkeligheden dække over indkomst fra forskellige former for drift af erhvervsvirksomhed. Endvidere kan erhvervsstrukturen, virksomhedssammensætningen og virksomhedsopbygningen være ganske forskellig fra land til land og yderligere gøre sammenligningerne vanskelig. Endelig må man være opmærksom på, at uagtet den formelle fordeling af skattebyrden er det dog en almindelig antagelse, at mange skatter, i det omfang de pålægges arbejdsgiveren, i det lange løb antages at få en vis overvæltningskarakter, i og med de vil kunne påvirke arbejdsgiverens evne til at aflønne og dermed for løndannelsen. Omvendt vil dog i et moderne samfund de fleste betydende erhvervsvirksomheder i dag være organiseret som selvstændige skattesubjekter i forskellige selskabsformer, således at en sammenligning, der bygger på selskabsbeskatningen som synonym for beskatningen af erhvervsvirksomheder, kan give en rimelig fornemmelse af forholdet imellem beskatningen af erhvervslivet og af de fortrinsvis lønfinansierede husholdninger.

Beskatningen på selskabsområdet kan dog også ramme andre typer af skattesubjekter, der ganske vist ikke er fysiske personer, men heller ikke egentlige erhvervsvirksomheder. Der vil imidlertid normalt kun være tale om

ganske få procent af det pågældende provenu, og denne restgruppe vil derfor ikke blive forsøgt nærmere beskrevet i det følgende.

Selv om den reelle fordeling imellem erhvervsbeskatningen og personbeskatningen således ikke kan udledes med større sikkerhed, så giver dog en sammenligning over tid et ret sikkert fingerpeg om, hvilken tendens der er i det enkelte land til at lægge beskatningen på det ene eller det andet af de to subjektgrupper.

Den væsentligste skattebelastning, der pålægges de to hovedgrupper, stammer i stort set alle landene fra den direkte indkomstbeskatning og socialbidrag m.v.

Den del af indkomstskatten, der hidrører fra selskabsbeskatningen, er, sammenlignet med den personbeskatning, der som udgangspunkt hidrører fra husholdningerne, ret begrænset. Selskabsskatten er endvidere som hovedregel proportional, idet den ikke rammer personer og derfor ikke på samme måde tillægges en indkomstudjævnende værdi. I enkelte lande er satsen tværtimod degressiv. Satserne er således mere entydige end for personskatten.

Ser man på de forskellige satsstørrelser (tabel H), der finder anvendelse i henholdsvis de nordiske lande og blandt EF-landene, fremgår det, at der er tale om meget forskelligtartede satssystemmer, men hvor de nordiske lande ikke væsentligt adskiller sig fra niveauet i EF-områder, i det omfang der i det hele taget kan tales om nogen fælles træk. Endvidere sker der for tiden meget hyppige ændringer i satserne i nedadgående retning, således at billedet hele tiden ændrer sig. Endelig er satsstørrelserne ligesom ved marginalbeskatningen et yderst usikkert sammenligningsgrundlag for beskatning, idet forskellene i skattebasen kan være dels meget store dels meget lidt gennemskuelige. De gældende fradrags- afskrivnings- og henlæggelsesregler betyder langt mere for den reelle skattebyrde end selve skatteprocenten. Ser man derimod på det reelle skattetryk på selskaber i de enkelte lande og den tilsvarende udvikling, der er i tendensen til at øge eller lempe beskatningen på dette område i forhold til husholdningerne, får man en mere klar fornemmelse af, hvilken vægt der i de enkelte lande lægges på henholdsvis at foretage en beskatning af produktionsfaktoren arbejdskraft i forhold til den beskatning, der rammer virksomhedens overskud. Groft sagt kan man sige, at formulerer man spørgsmålet, så det angår valget mellem at beskatte en faktor, der fortrinsvis spiller ind på prisdannelse og konkurrenceevne, set i modsætning til en beskatning der påvirker evnen til at geninvestere et overskud, får man et langt klarere billede af skatteklimaet for virksomhederne end det, der fremgår af skattesatserne alene.

Tabel H: Selskabsskattesatserne for 1991.

Danmark	40%	Statslig skat.
Finland	40-46,5	Satsen varierer med kommunal- og kirkeskat.
Norge	50,8	Statslig/kommunal skat
Sverige	30	Statslig skat
Holland	40	Indkomster o. 250.000 NLG.
	35	Indkomster u. 250.000 NLG (degressiv)
Belgien	28	Indkomster o. 1.mio. BEC
	39	Indkomster u. 1.mio. BEC (progressiv)
Frankrig	34	udloddet indkomst
	42	ikke-udlodet indkomst.
Luxembourg	39,4	
Irland	40	
England	25	Indkomster u. 200.00 £
	37,5	Indkomster mellem 200.000 og 1 mio.
	35	Indkomster o. 1 mio.
Tyskland	46	Udloddet indkomst
	58	Ikke-udloddet indkomst
Grækenland	35	Industri (børsnoterede)
	40	Industri (ikke-børsnoterede)
	46	Andre selskaber
Italien	46,4	
Port.	34	Indkomster u. 3 mio. PTE
	43	Indkomster o. 3.mio. PTE (progressiv)
Spanien	35,5	

Det er et helt karakteristisk træk, at skattetrykket (Tabeloversigten – tabel 21) fra indkomstskatten for virksomheder har haft en stigende tendens i alle EF-landene, medens tilsvarende der kan konstateres et klart fald i de nordiske lande, således at skattetrykket nu generelt ligger betydeligt lavere i Norden med 2,1% end i EF-området med 3,3%. Særligt karakteristisk er det imidlertid, at det er Danmark og især Norge, der har sænket skattetrykket for virksomhederne, hvorimod forholdene er næsten uændret i Finland, medens Sverige indtil 1989 har gennemført en betydelig stigning. Fra 1989 er der imidlertid sket et klart fald for Sveriges vedkommende. Alle de nordiske lande ligger dog

under gennemsnittet i EF-landene, og ingen af dem har haft en udvikling der nærmer sig gennemsnitsniveauet i EF-området.

Ser man på udviklingen i den procentvise fordeling (Tabeloversigten – tabel 22) imellem skattefordelingen på personer og virksomheden, er virksomhedernes andel steget generelt i EF-landene. Omvendt er det gået i Norden, hvor virksomhedernes andel er faldet kraftigt. Her tegnes hele denne udvikling dog stort set igen af Danmark og især Norge, hvorimod denne tendens først gør sig gældende i Sverige fra 1989. For Finlands vedkommende har niveauet stort set været uændret i en årrække. Sammenfattende har Danmark og Norge således klart lettet virksomhedernes skattetryk og andel af indkomstbeskatning betydeligt i forhold til beskatningen af husholdningerne, hvorimod Sverige frem til 1989 har haft den samme udviklingstendens som i størstedelen af EF-området, hvor beskatningen af virksomhederne skærpes.

Når det gælder skattetrykket fra de social bidrag m.v. (Tabeloversigten – tabel 23), har der generelt været tale om et næsten uændret skattetryk på virksomhederne i EF-området, bortset fra Italien og Portugal, hvor der har været en vis stigning og Belgien og Grækenland med et mindre fald. Omvendt er skattetrykket tilsvarende steget i Norden. Stigningen omfatter imidlertid kun Sverige og Norge, hvorimod der i Danmark har været et fald, og forholdene i Finland er uforandret. Det nordiske gennemsnit ligger nu med 6,2% lidt over EF-gennemsnittet på 7,0%, der i øvrigt dækker et bredt spektrum fra 3,5% i England og 3,3% i Irland til 11,9% i Frankrig. Spredningen blandt de nordiske lande er dog endnu større, idet procenten i Danmark kun udgør 0,1%, hvorimod Sverige er oppe på 13,9%. Finland med 3,0% og Norge med 7,9% gør spredningen fuldstændig. Heller ikke her har nogen af landene tilbøjelighed til at nærme sig EF-gennemsnittet, der dog i langt højere grad end for indkomstskatterne dækker over meget store forskelle.

Fordelingen af skattebelastningen (Tabeloversigten – tabel 24) fra sociale bidrag m.v. har stort set ligget fast i EF-området, således at gennemsnitligt godt 60% betales af virksomhederne, kun Belgien, England og Portugal har hævet andelen noget, medens der i Grækenland på det sidste har været et vist fald. Bortset fra Danmark, har fordelingen i Norden også været næsten stabil. Norge udviser dog også en mindre ændring, idet man her har bevæget sig fra noget over til nu noget under de 70%. I Sverige og Finland har andelen hele tiden været 100%. I disse to lande er det således kun virksomhederne, der betaler denne skat, og herved adskiller de sig klart fra alle EF-landene, hvor skattebelastningen fordeles imellem husholdningerne og virksomhederne. For Finlands vedkommende er der dog fra 1989 indført pligt til at betale sociale bidrag for både arbejdsgiver og arbejdstager. I Danmark er situationen anderledes. Her har man reduceret virksomhedernes andel fra ca. 50% til nu under

10%. Også Danmark følger således – omend med modsat fortegn – en helt anden linie end den, der er normen iblandt EF-landene.

Ser man indkomstbeskatningen og de sociale bidrag m.v. under et, fremstår der et ret klart billede af det skatteklima, der gør sig gældende for virksomhederne i de to områder. Det samlede aktuelle skattetryk (Tabeloversigten – tabel 25) for virksomheder hidrørende fra de to skattearter giver et gennemsnit for Norden på 8,3% imod EF-landenes på 10,3%.

Udviklingen har dog været klart forskellig i de to områder. Alle EF-lande har stort set enten fastholdt eller hævet skattetrykket på virksomhederne. Denne tendens svarer i øvrigt til hvad der kendes fra USA, hvor skattebelastningen i vidt omfang er flyttet fra personbeskatningen over på virksomhedsbeskatningen. Der er imidlertid stadig inden for EF-området tale om meget forskellige niveauer fra 14,3% i Frankrig til 4,6% i Irland. Omvendt har Danmark og især Norge sænket skattetrykket til henholdsvis 2,2% og 10,3%, medens Finland stort set har fastholdt sit niveau på 4,6%. Sverige derimod har hævet skattetrykket noget til 16,0% og ligger dermed betydeligt over gennemsnittet i EF-landene, selv om der i 1989 kan konstateres et mindre fald.

Der har ikke i EF-området været nogen større tilbøjelighed til at flytte om på skattebelastningen (Tabeloversigten – tabel 26) imellem husholdningerne og virksomhederne. Virksomhedernes andel udgør her i gennemsnit 42,9%. Kun Belgien og Luxembourg har i et vist omfang mere tydeligt øget virksomhedernes andel. I Norden har der generelt været en tilbøjelighed til at lette virksomhedernes andel, der nu i gennemsnit er nede på 27,9%, hvilket dog udgør en lille stigning i forhold fra 1988 til 1989. Den faldende udvikling er dog koncentreret i Danmark, der nu er nede på 7,5%, og især Norge, der dog med 38,4% ligger næsten på niveau med EF-gennemsnittet. I Finland ligger man med 20,7% noget under EF-gennemsnittet, hvorimod Sverige med 42,1% stort set hele tiden har befundet sig på niveau med EF-gennemsnittet.

På en samlet skattetryksskala (tabel I) for Norden og EF (Portugal ikke medregnet p.g.a. manglende oplysninger) befinder Sverige sig samlet på en 1. plads, Norge på en 8. plads, Finland på en 13. pladsen og Danmark på 14. pladsen. Inden for Norden dækker man således såvel toppen som bunden, hvad skattetryk på virksomhederne angår.

Ser man på fordelingen mellem lønmodtagere og virksomheder (tabel J), er tilbøjeligheden til at beskatte virksomheder frem for lønmodtagere størst i Frankrig, Spanien og Italien. Blandt de nordiske lande ligger Norge som nr. 8 og Sverige som nr. 5 også blandt de lande, der lægger betydelig vægt på beskatningen af virksomheder. Derimod ligger Finland som nr. 13 og Danmark som nr. 14 suverænt i toppen, når det omvendt gælder om at lægge beskatningen på lønmodtagerne.

Tabel I: Samlet skattetryk på virksomheder.

Sverige	16,0
Frankrig	14,3
Luxembourg	13,5
Italien	12,8
Belgien	12,3
Spanien	12,2
Holland	11,0
Norge	10,3
Tyskland	9,1
England	8,0
Grønkenland	5,8
Irland	4,6
Finland	4,6
Danmark	2,2
Gennemsnit:	9,8
Gennemsnit Norden:	8,5
Gennemsnit EF-omr.	10,3

Tabel J: Procentandelen af den samlede virksomhedsbeskatning.

Frankrig	56,7
Spanien	55,5
Italien	50,6
Luxembourg	48,2
Sverige	42,1
Belgien	40,2
England	39,2
Norge	38,4
Grønkenland	38,2
Holland	37,4
Tyskland	34,6
Irland	25,0
Finland	20,7
Danmark	7,5
Gennemsnit:	38,1
Gennemsnit Norden:	28,0
Gennemsnit EF-omr.:	42,1

I forbindelse med de seneste skattereformer er imidlertid også beskatningen af erhvervslivet berørt i betydeligt omfang. Der er især sket ændringer af selskabsskattesatserne og reguleringer i skattebasen.

Tyskland har således i forbindelse med 1990-reformen nedsat satsen for ikke udloddet udbytte, men bibeholdt satsen for udloddet udbytte uændret. Sammenlagt forventes dog en udvidelse af erhvervsbeskatningen, da skattebasen samtidig udvides mere end, hvad der svarer til reduktionen af skattesatsen. Belgien strammer også erhvervsbeskatningen, men satserne nedsættes fra 43% i 1989 til 39% i 1991. Selskaber med indkomst under 1 mio. BFR nedsættes fra 30% til 28%. Skattebasen udvides ved indførelse af begrænsninger i adgangen til fradrag og henlæggelser. Frankrig har fra 1990 nedsat satserne fra 39% til 37%. For udloddet indkomst er satsen fortsat 42%, og i Holland er satserne fra 1988/89 sænket fra 42% til 40/35%. I England nedsættes satsen for indkomster over 1 mio. £ i 1991 til 34% og yderligere i 1992 til 33%, og også Irland, Portugal og Spanien har gennemført mindre nedsættelser inden for den seneste tid.

Også i de nordiske lande er der sket ændringer. Finland nedsatte således i sin 1989-reform satserne fra gennemsnitlig 50% til 40% incl. kommunal og kirkeskat (dette svarer til nedsættelse af de statslige satser fra 33% ned til 25%), men en række henlæggelsesordninger og investeringsfradrag begrænses. Sverige har i som led i 1990-reformen nedsat selskabsskatten fra 52% til 40%, hvilket med tilknyttede skatter i praksis betyder en nedsættelse fra ca. 57% til 47%. Samtidig skærpes adgangen til varelagernedskrivninger og investeringshenlæggelser. Fra 1991 sker der yderligere en nedsættelse til 30%, i praksis svarende til en effektiv sats på ca. 40,5%. I Danmark er satsen sænket fra 50% til 40% og yderligere i 1991 til 38%.

De nordiske lande følger således i store træk udviklingen i EF-området for så vidt angår sænkning af skattesatserne og udvidelse af skattebasen. Om den samlede virkning vil ændre på de nordiske landes forskellige skatteklimaer for virksomhederne, er dog et åbent spørgsmål. Indtil nu viser der sig ret klare tendenser i retning af, at Danmark, måske lidt overraskende, sammen med Finland har antydet et særdeles gunstigt skatteklima for virksomheder, og at Norge tilsvarende bevæger sig i retning mod disse to lande, hvorimod Sverige først på det sidste synes at vise tilbøjelighed til at ændre sit – både i nordisk og europæisk perspektiv – på dette område meget barske klima for virksomheder.

5. Fordelingen af skatteprovenu

Ud over de allerede nævnte hovedfordelinger i skattestrukturen er der yderligere et område, der påkalder sig særlig interesse ved en sammenligning af skattestrukturen i henholdsvis Norden og i EF-området. Ser man på provenufordelingen på hovedinteressenter, d.v.s. de skattemodtagende institutioner, viser der sig også her nogle klare forkelle mellem de to områder.

5.1 De lokale myndigheders andel af provenuet

Ved fordelingen af skatteprovenuet mellem centrale (statslige) og lokale/regionale (provins-/kommunale) myndigheder (Tabeloversigten – tabel 27) kan man iagttage nogle karakteristiske særpræg blandt de nordiske lande, som ikke tilsvarende gør sig gældende, når man bevæger sig sydpå i Europa.

I de nordiske lande råder de lokale og regionale myndigheder således over en ret stor del af skatteprovenuet. Der er her tale om provenustørrelser i størrelsesordenen 20-30 procent, hvorimod lokale enheders andel af provenuet i EF-området ligger langt lavere på gennemsnitlig 8,3% med en spredning fra Luxembourg med 11,6% og til Grækenland med 1,4%. En særstilling indtager dog Tyskland, hvor yderligere delstaterne råder over ca. 22% af provenuet. Dette må dog ses i sammenhæng med, at Tyskland er den eneste af staterne, der er organiseret som en egentlig forbundsstat. Ser man bort fra de tyske delstater, ligger de lokale enheders andel af provenuet i EF-området reelt helt nede på ca. 6%.

Tallene er dog ikke nødvendigvis udtryk for de samlede midler, som der rådes over på lokalt/regionalt plan, idet yderligere midler i form af forskellige statslige tilskuds-, eller refusionsordninger kan spille en rolle. Sådanne finansieringsformer bevæger sig dog ud over, hvad der normalt betragtes som skatteprovenufordelinger, der som regel alene omfatter de provenuer, der mere eller mindre direkte indgår i de pågældende institutioners kasser til generel finansiering.

Der er imidlertid også stor forskel på, hvilken form for skatter der bidrager til skatteprovenuet for de lokale enheder i henholdsvis Norden og i EF-området. I de nordiske lande stammer mellem ca. 90 og 100 procent af skatteprovenuet fra den kommunale indkomstskat. I Danmark og Norge ligger andelen på henholdsvis lidt over og lidt under de 90 procent. Resten af provenuet stammer stort set fra den kommunale ejendomsbeskatning. I Sverige og Finland stammer over 99% af provenuet fra indkomstskatten. Den selvstændige kommunale indkomstbeskatning i de nordiske lande hviler endvidere på en selvstændig skattelovgivning, hvor skattegrundlag og beregningsregler i et vist omfang afviger fra den statslige indkomstskat. Ved den

kommunale indkomstskat er der overvejende tale om indkomstbeskatning af personer. Kommunal indkomstskat på selskaber anvendes kun i Norge og Finland. Til sammenligning forekommer egentlig kommunal selskabsskat i EF-området kun i Tyskland. I Sverige betaler selskaber derimod ikke længere indkomstskat til kommunerne, og i Danmark tilgår alene en mindre del af den statslige selskabsskat kommunerne. I EF-landene vil en kommunal indkomstbeskatning typisk være bundet stærkere op på den statslige indkomstskat, eventuelt således at blot en andel af denne skat tilfalder de lokale enheder. Det er dog kun i få EF-lande, hvor overhovedet en større del af provenuet stammer fra enten en selvstændig indkomstskat eller en andel af det statlige indkomstskatteprovenu. Belgien og Luxembourg dækker således 75-80 procent af provenuet igennem indkomstskatter, Italien og Portugal knap halvdelen og Spanien knap en tredjedel. I England og Irland dækkes den lokale beskatning 100% af ejendomsskatter (der bortses her fra det engelske intermezzo med pool-skatten), i Holland ca. 75 procent, Frankrig godt 30 procent og Spanien og Portugal med ca. 25 procent. I Grækenland benyttes ingen af disse to skattetyper, idet man i stedet anvender forskellige omsætningsafgifter og afgifter på varer og ydelser. Også i Frankrig, Italien, Portugal og Spanien spiller sådanne skatteformer en betydelig rolle.

De lokale myndigheders andel af skatteprovenuet har i både Norden og EF-området generelt udvist en svagt faldende tendens. For EF-områders vedkommende ligger de fleste lande dog nogenlunde på samme niveau fra år til år. Enkelte lande viser dog en mere klar tendens. I Spanien og til en vis grad også i Grækenland og Italien har der været en tendens til fald i de lokale myndigheders (i forvejen beskedne) andel af provenuet. Modsat er andelen i Portugal øget betydeligt. Den gennemsnitlige tendens kan dog for størstedelens vedkommende tilskrives udviklingen i Spanien. I Norge er de lokale myndigheders andel af skatteprovenuet steget betydeligt, hvorimod den omvendt er faldet betydeligt i Sverige. I Danmark og Finland har andelen varieret lidt op og ned fra år til år, men har stort set holdt sig på samme niveau. Den generelle tendens, der i Norden er til at nærme sig EF-gennemsnittet, dækker således over, at Sverige nærmer sig kraftigt, hvorimod Norge fjerne sig fra EF-gennemsnittet.

De forskelle, der kommer til udtryk i forholdet imellem den statslige og den lokale beskatning i Norden og i EF-området, afspejler til en vis grad det forhold, at de kommunale myndigheder i Norden generelt har en betydelig stærkere placering inden for den offentlige magtstruktur end den, der normalt kendes i EF-landene. Dels træffer de nordiske kommunalmyndigheder i betydeligt omfang selvstændige beslutninger på en række centrale forvaltningsområder, dels forvalter de meget betydelige dele af de offentlige økonomiske

midler, bl.a. inden for områder der i en række andre lande forvaltes via offentlige sociale fondsordninger finansieret via forskellige former for obligatoriske sociale bidrag m.v.

5.2. De sociale fondes andel

For så vidt angår den andel af provenuet, der går til de sociale fonde m.v. (Tabeloversigten – tabel 28), ligger andelen i Norden på 14,0% betydeligt under gennemsnittet i EF-området på 30,5%. Andelen har dog generelt været en smule stigende i Norden og svagt faldende i EF-området. For Nordens vedkommende skyldes stigningen dog alene den udvikling, der er sket i Norge. Spredningen er dog stor i både EF-området, hvor den ligger mellem 13,1% i Irland og 43,9% i Frankrig og i Norden med tilsvarende 2,3% i Danmark til 25,5% i Norge. I enkelte lande: Belgien, England og Portugal er tendensen dog stigende. Omvendt kan et kraftigt fald noteres i Spanien og til en vis grad også i Holland og Grækenland. De nordiske lande holder stort set en stabil afstand til EF-gennemsnittet, bortset fra Norge, der hastigt nærmer sig dette niveau.

5.3 EF's andel af skatteprovenuet

For de lande, der er medlemmer af EF, betyder medlemskabet, at en del af skatteprovenuet tilfalder Fællesskabet. Der er dog forholdsmæssigt set tale om en meget beskeden andel, idet i gennemsnit godt 1 procent af skatteprovenuet tilfalder Fællesskabet til finansiering af et budget, der i 1990 beløb sig til ca. 53,5 mia. ECU eller omkring 425 mia. danske kr. D.v.s. et beløb, der ikke meget overstiger f.eks. det samlede danske skatteprovenu.

Finansieringsformen for EF-opgaverne var oprindeligt direkte bidrag fra medlemslandene, men fra slutningen af 1970 overgik man til direkte finansieringskilder. Provenuet stammer således i dag først og fremmest fra et bidrag, der beregnes som op til 1,4% af landenes momsgrundlag, og som dækker omkring 60 procent af provenuet. Hertil kommer toldafgifterne ved handel med tredjelande, der tilfalder Fællesskabet direkte, og som udgør ca. 24 procent. Endelig findes der en række mindre afgifter f.eks. sukkerafgifter, landbrugsafgifter, velstandsafgift, der hver især dog kun bidrager med op til nogle få procent.

6. Tabeloversigt for skatteudviklingen

De følgende tabeloversigter angiver udviklingen i perioden 1984-89 inden for skatteudviklingen belyst ved en række nøgletal. Oversigterne viser udviklingen inden for de enkelte lande i Norden og i EF-området. For Tysklands ved-

kommende er der alene tale om den vesttyske del af forbundsrepublikken. Der er beregnet en række gennemsnit fordelt på: Norden, Norden uden Danmark, EF-området og EF-området uden Danmark. Dernæst er der beregnet de differencer, der udgør forskellen mellem dels Norden uden Danmark, set i forhold til EF-området, dels Norden set i forhold til EF-området uden Danmark. Endeligt er der beregnet forskellen mellem EF-området uden Danmark set i forhold til hvert af de nordiske lande.

Tabel 1: Udviklingen inden for de direkte indkomstskatter i perioden 1984-1989. (Provenuandel)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	56,2	56,8	56,4	56,5	58,6	59,5
Finland	50,6	51,0	52,0	49,3	50,4	50,4
Norge	40,2	39,3	36,3	33,1	33,5	32,7
Sverige	42,1	42,0	42,7	41,2	43,9	42,9
Holland	26,5	26,3	27,5	27,4	27,9	28,8
Belgien	40,8	40,6	40,2	39,3	38,9	37,6
Frankrig	17,9	17,3	17,9	18,0	17,4	17,4
Luxembourg	42,9	44,5	43,2	42,4	41,7	41,1
Irland	34,0	34,5	36,2	37,9	38,6	35,1
England	38,6	39,1	37,6	37,2	37,5	38,9
Tyskland	33,3	34,8	34,5	34,1	34,2	35,0
Grækenland	18,0	17,5	17,6	17,1	17,9	18,3
Italien	35,9	36,8	36,2	36,1	35,7	37,1
Portugal	24,3	25,7	20,2	19,4	22,2	26,4
Spanien	27,8	26,2	24,7	29,6	29,6	32,7
Gennem-snit:						
Norden:	47,3	47,3	46,9	45,0	46,6	46,4
Norden u.Danm.:	44,3	44,1	43,7	41,2	42,6	42,0
EF:	33,0	33,4	32,7	32,9	33,3	34,0
EF u.Danm.:	30,9	31,2	30,5	30,8	31,1	31,7
Diff.:						
Nord.u.Danm/EF:	11,3	10,7	11,0	8,3	9,3	8,0
Nord/EF u.Danm:	16,4	16,1	16,4	14,2	15,5	14,7
EF/						
Danmark:	25,3	25,6	25,9	25,7	27,5	27,8
Finland:	19,7	19,8	21,5	18,5	19,3	18,7
Norge:	9,3	8,1	5,8	2,3	2,4	1,0
Sverige:	11,2	10,8	12,2	10,4	12,8	11,2

Tabel 2: Udviklingen inden for de direkte indkomstsskatter i perioden 1984-1989. (Skattetryk)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	26,7	27,8	28,6	29,3	30,5	29,7
Finland	18,0	18,9	20,0	17,7	19,1	19,2
Norge	18,4	18,7	18,1	15,8	15,7	14,7
Sverige	21,1	21,1	22,6	23,1	24,3	24,1
Holland	11,9	11,8	12,6	13,2	13,4	13,1
Belgien	18,9	18,9	18,4	18,1	17,5	16,6
Frankrig	8,0	7,7	7,9	8,0	7,7	7,6
Luxembourg	18,5	19,5	18,7	18,3	17,8	17,4
Irland	13,3	13,2	14,2	14,9	16,0	13,2
England	14,6	14,9	14,2	13,8	14,0	14,2
Tyskland	12,5	13,2	13,0	12,9	12,8	13,3
Grækenland	6,3	6,1	6,5	6,5	6,4	6,1
Italien	12,5	12,7	13,1	13,1	13,2	14,0
Portugal	7,8	8,1	6,7	6,1	7,7	9,3
Spanien	8,1	7,5	7,6	9,6	9,7	11,3
Gennem-snit:						
Norden:	21,1	21,6	22,3	21,5	22,4	21,9
-Danm.:	19,2	19,6	20,2	18,9	19,7	19,3
EF:	13,3	13,5	13,5	13,7	13,9	13,8
-Danm.:	12,0	12,1	12,1	12,2	12,4	12,4
Diff.:						
Nord -Danm/EF:	5,9	6,1	6,7	5,2	5,8	5,5
Nord/EF-Danm:	9,1	9,5	10,2	9,3	10,0	9,5
Danmark:	14,7	15,7	16,5	17,1	18,1	17,3
Finland:	6,0	6,8	7,9	5,5	6,7	6,8
Norge:	6,4	6,6	6,0	3,6	3,3	2,3
Sverige:	9,1	9,0	10,5	10,9	11,9	11,7

Tabel 3: Udviklingen inden for sociale bidrag og lønskatter m.v. i perioden 1984-1989. (Provenuandel)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	4,4	4,6	3,5	4,4	2,5	3,0
Finland	9,1	9,6	9,0	9,0	8,2	7,9
Norge	21,2	20,6	22,3	23,7	25,5	27,2
Sverige	31,0	29,1	29,6	28,5	28,5	29,5
Holland	44,4	44,3	42,7	42,7	42,5	41,0
Belgien	32,3	33,1	33,8	33,9	33,8	34,2
Frankrig	45,4	45,4	44,9	44,9	45,1	45,8
Luxembourg	26,6	26,1	26,2	26,4	25,4	26,2
Irland	17,0	17,1	15,9	15,3	15,4	15,8
England	18,8	17,7	18,2	18,2	18,5	17,6
Tyskland	36,3	36,5	37,2	37,3	37,4	36,3
Grækenland	36,3	37,1	34,1	33,7	33,6	33,3
Italien	35,0	35,3	34,9	34,8	33,8	33,8
Portugal	28,3	28,4	26,8	28,2	27,0	26,3
Spanien	41,1	41,3	38,3	36,2	35,7	34,6
Gennem-snit:						
Norden:	16,4	16,0	16,1	16,4	16,2	16,9
-Danm.:	20,4	19,8	20,3	20,4	20,7	21,5
EF:	30,5	30,6	29,7	29,7	29,2	29,0
-Danm.:	32,9	32,9	32,1	32,0	31,7	31,4
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	-10,1	-10,8	- 9,4	- 9,3	- 8,5	-7,5
Nord/EF-						
Danm:	-16,5	-16,9	-16,0	-15,6	-15,5	-14,5
Danmark:	-28,5	-28,3	-28,6	-27,6	-29,2	-28,4
Finland:	-23,8	-23,3	-23,1	-23,0	-23,5	-23,5
Norge:	-11,7	-12,3	- 9,8	- 8,3	- 6,2	-4,2
Sverige:	- 1,9	- 3,8	- 2,5	- 3,5	- 3,2	-1,9

Tabel 4: Udviklingen inden for sociale bidrag og lønskatter m.v. i perioden 1984-1989. (Skattetryk)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	2,0	2,3	1,8	2,2	1,3	1,5
Finland	3,2	3,6	3,5	3,2	3,1	3,0
Norge	9,7	9,8	11,1	11,3	12,0	12,4
Sverige	15,5	14,7	15,7	16,0	15,8	16,5
Holland	20,0	19,9	19,6	20,6	20,4	18,9
Belgien	14,9	15,3	15,5	15,6	15,2	15,1
Frankrig	20,2	20,2	19,8	20,1	20,0	20,0
Luxembourg	11,4	11,4	11,3	11,4	10,9	11,1
Irland	6,7	6,5	6,3	6,0	6,4	5,9
England	6,8	6,7	6,9	6,8	6,9	6,4
Tyskland	13,6	13,9	14,0	14,1	14,0	13,8
Grækenland	12,7	13,0	12,7	12,8	13,1	11,1
Italien	12,2	12,1	12,6	12,6	12,6	12,7
Portugal	8,3	8,2	8,9	8,9	9,3	9,2
Spanien	12,0	11,9	11,7	11,8	11,7	11,9
Gennem-snit:						
Norden:	7,6	7,6	8,0	8,2	8,1	8,4
-Danm.:	9,5	9,4	10,1	10,2	10,3	10,6
EF:	11,7	11,8	11,8	11,9	11,8	11,5
-Danm.:	12,6	12,6	12,7	12,8	12,8	12,4
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	- 2,3	- 2,4	- 1,7	- 1,7	- 1,5	-0,9
Nord/EF-						
Danm:	- 5,0	- 5,0	- 4,7	- 4,6	- 4,7	-4,0
Danmark	-10,6	-10,3	-10,9	-10,6	-11,5	-10,9
Finland:	- 9,4	- 9,0	- 9,2	- 9,6	- 9,7	-9,4
Norge:	- 2,7	- 2,8	- 1,6	- 1,5	- 0,8	0,0
Sverige:	2,9	2,1	3,0	3,2	3,0	4,1

Tabel 5: Udviklingen inden for de samlede formue- og ejendomsskatterne i perioden 1984-1989. (Provenuandel)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	4,1	4,2	4,7	5,1	4,6	4,3
Finland	2,8	3,0	3,1	3,2	3,6	3,9
Norge	1,9	1,9	2,1	2,5	2,8	2,9
Sverige	1,6	2,3	2,8	5,7	3,1	3,3
Holland	3,3	3,5	3,6	3,6	3,5	3,8
Belgien	1,8	1,7	1,9	2,1	2,4	2,7
Frankrig	4,3	4,4	4,8	4,7	4,8	5,0
Luxembourg	5,9	5,6	6,2	6,8	7,7	8,3
Irland	3,8	4,0	3,8	4,4	4,0	4,8
England	12,0	11,9	12,7	13,2	12,7	12,6
Tyskland	3,3	3,0	3,1	3,2	3,1	3,1
Grækenland	2,7	2,7	2,7	2,5	2,9	3,4
Italien	2,9	2,5	2,8	2,6	2,5	2,3
Portugal	1,8	1,9	1,8	2,0	1,9	1,5
Spanien	3,8	3,8	3,5	3,7	4,1	3,8
Gennem-snit:						
Norden:	2,6	2,9	3,2	4,1	3,5	3,6
-Danm.:	2,1	2,4	2,7	3,8	3,2	3,4
EF:	4,1	4,1	4,3	4,5	4,5	4,6
-Danm.:	4,1	4,1	4,3	4,4	4,5	4,7
Diff.:						
Nord -Danm/EF:	-2,0	-1,7	-1,6	-0,7	-1,3	-1,2
Nord/EF-Danm:	-1,5	-1,2	-1,1	-0,3	-1,0	-1,1
Danmark:	0,0	0,1	0,4	0,7	0,1	-0,4
Finland:	-1,3	-1,1	-1,2	-1,2	-0,9	-0,8
Norge:	-2,2	-2,2	-2,2	-2,2	-1,7	-1,8
Sverige:	-2,5	-1,8	-1,5	-1,3	-1,4	-1,4

Tabel 6: Udviklingen inden for de samlede formue- og ejendomsskatterne i perioden 1984-1989. (Skattetryk)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	2,0	2,1	2,4	2,6	2,4	2,2
Finland	1,0	1,1	1,2	1,2	1,4	1,5
Norge	0,8	0,9	1,0	1,2	1,3	1,3
Sverige	0,8	1,2	1,5	3,2	1,7	1,9
Holland	1,5	1,6	1,6	1,8	1,7	1,7
Belgien	0,8	0,8	0,9	1,0	1,1	1,2
Frankrig	1,9	2,0	2,1	2,1	2,1	2,2
Luxembourg	2,5	2,5	2,6	3,0	3,3	3,5
Irland	1,5	1,5	1,5	1,7	1,7	1,8
England	4,5	4,5	4,9	4,9	4,7	4,6
Tyskland	1,2	1,1	1,1	1,2	1,1	1,2
Grækenland	0,9	0,9	1,0	1,0	1,1	1,1
Italien	1,0	0,9	1,0	0,9	0,9	0,9
Portugal	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,5
Spanien	1,1	1,0	1,1	1,2	1,3	1,3
Gennem-snit:						
Norden:	1,2	1,3	1,5	2,1	1,7	1,7
-Danm.:	0,9	1,1	1,2	1,9	1,5	1,6
EF:	1,6	1,6	1,7	1,8	1,8	1,9
-Danm.:	1,6	1,6	1,7	1,8	1,8	1,8
Diff.:						
Nord -Danm/EF:	-0,7	-0,5	-0,5	-0,1	-0,3	-0,3
Nord/EF-Danm:	-0,4	-0,3	-0,2	0,3	-0,1	-0,1
Danmark:	0,4	0,5	0,7	0,8	0,6	0,4
Finland:	-0,6	-0,5	-0,7	-0,6	-0,5	-0,3
Norge:	-0,8	-0,7	-0,7	-0,6	-0,5	-0,6
Sverige:	-0,8	-0,4	-0,2	1,4	-0,1	0,1

Tabel 7: Udviklingen inden for beskatningen af nettoformue i perioden 1984-1989. (Provenuandel)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	0,40	0,46	0,53	0,49	0,48	0,26
Finland	0,24	0,23	0,11	0,10	0,12	0,11
Norge	1,10	1,10	1,15	1,31	1,45	1,55
Sverige	0,37	0,42	0,54	0,39	0,56	0,56
Holland	0,51	0,50	0,49	0,49	0,48	0,51
Belgien	0	0	0	0	0	0
Frankrig	0,63	0,63	0,72	0,44	0,41	0,61
Luxembourg	3,18	3,18	3,20	3,45	4,19	4,42
Irland	0	0	0	0	0	0
England	0	0	0	0	0	0
Tyskland	1,29	1,10	1,09	1,17	1,18	1,15
Grækenland	0	0	0	0	0	0
Italien	0	0	0	0	0	0
Portugal	0	0	0	0	0	0
Spanien	0,50	0,28	0,23	0,37	0,42	0,17
Gennem-snit:						
Norden:	0,53	0,55	0,58	0,57	0,65	0,62
-Danm.:	0,57	0,58	0,60	0,60	0,71	0,74
EF:	0,54	0,51	0,52	0,53	0,60	0,59
-Danm.:	0,56	0,51	0,52	0,54	0,61	0,62
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	0,03	0,07	0,08	0,07	0,11	0,15
Nord/EF-						
Danm:	- 0,03	0,04	0,06	0,06	0,01	0,00
Danmark:	- 0,16	- 0,05	0,01	- 0,05	- 0,13	- 0,36
Finland:	- 0,32	- 0,28	- 0,41	- 0,44	- 0,49	- 0,51
Norge:	0,54	0,59	0,63	0,77	0,84	0,93
Sverige:	- 0,19	- 0,09	0,02	- 0,15	- 0,05	- 0,06

Tabel 8: Udviklingen inden for beskatningen af nettoformue i perioden 1984-1989. (Skattetryk)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	0,19	0,23	0,27	0,25	0,25	0,13
Finland	0,09	0,08	0,04	0,04	0,05	0,04
Norge	0,50	0,52	0,57	0,63	0,68	0,71
Sverige	0,19	0,21	0,29	1,84	0,31	0,31
Holland	0,23	0,22	0,22	0,24	0,23	0,23
Belgien	0	0	0	0	0	0
Frankrig	0,28	0,28	0,32	0,20	0,18	0,27
Luxembourg	1,37	1,39	1,37	1,51	1,79	1,86
Irland	0	0	0	0	0	0
England	0	0	0	0	0	0
Tyskland	0,48	0,42	0,41	0,44	0,44	0,44
Grækenland	0	0	0	0	0	0
Italien	0	0	0	0	0	0
Portugal	0	0	0	0	0	0
Spanien	0,15	0,08	0,12	0,14	0,14	0,06
Gennem-snit:						
Norden:	0,24	0,26	0,29	0,29	0,32	0,30
-Danm.:	0,26	0,27	0,30	0,30	0,35	0,35
EF:	0,23	0,22	0,22	0,23	0,25	0,25
-Danm.:	0,23	0,22	0,22	0,23	0,25	0,26
Diff.:						
Nord -Danm/EF:	0,03	0,05	0,08	0,07	0,10	0,10
Nord/EF-Danm:	0,01	0,04	0,07	0,06	0,07	0,04
Danmark:	- 0,04	0,01	0,05	0,02	0,00	- 0,13
Finland:	- 0,14	- 0,14	- 0,13	- 0,19	- 0,20	- 0,22
Norge:	0,27	0,30	0,35	0,40	0,43	0,45
Sverige:	- 0,04	- 0,01	- 0,07	- 0,01	0,06	0,05

Tabel 9: Udviklingen inden for beskatningen af fast ejendom i perioden 1984-1989. (Provenuandel)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	1,92	1,86	1,92	2,43	2,39	2,36
Finland	0,22	0,24	0,24	0,26	0,23	0,21
Norge	0,44	0,45	0,48	0,56	0,61	0,69
Sverige	0,32	0,89	0,95	1,08	1,04	0,93
Holland	1,66	1,79	1,65	1,67	1,58	1,63
Belgien	0,02	0,02	0,02	0,02	0,03	0,02
Frankrig	2,04	2,15	2,19	2,23	2,27	2,20
Luxembourg	0,52	0,49	0,49	0,47	0,44	0,40
Irland	2,49	2,64	2,41	2,88	2,50	2,61
England	10,57	10,34	10,80	11,03	10,71	10,78
Tyskland	1,08	1,06	1,05	1,05	1,04	1,00
Grækenland	0,25	0,23	0,14	0,13	0,12	0,16
Italien	0	0	0	0	0	0
Portugal	0	0	0	0	0	0
Spanien	0,35	0,07	0,09	0,09	0,06	0,11
Gennem-snit:						
Norden:	0,73	0,86	0,90	1,08	1,07	1,05
-Danm.:	0,33	0,53	0,56	0,63	0,63	0,61
EF:	1,74	1,72	1,73	1,83	1,76	1,77
-Danm.:	1,73	1,71	1,71	1,78	1,70	1,72
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	- 1,41	- 1,19	- 1,17	- 1,20	- 1,13	- 1,16
Nord/EF-						
Danm:	- 1,00	- 0,85	- 0,81	- 0,70	- 0,63	- 0,67
Danmark:	0,19	0,15	0,21	0,65	0,69	0,64
Finland:	- 1,51	- 1,47	- 1,47	- 1,52	- 1,47	- 1,51
Norge:	- 1,29	- 1,26	- 1,23	- 1,22	- 1,09	- 1,03
Sverige:	- 1,41	- 0,82	- 0,76	- 0,70	- 0,66	- 0,79

Tabel 10: Udviklingen inden for beskatningen af fast ejendom i perioden 1984-1989. (Skattetryk)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	0,91	0,91	0,98	1,26	1,25	1,19
Finland	0,08	0,09	0,09	0,09	0,09	0,08
Norge	0,20	0,21	0,24	0,27	0,29	0,32
Sverige	0,16	0,45	0,51	0,61	0,58	0,52
Holland	0,75	0,80	0,76	0,81	0,76	0,75
Belgien	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Frankrig	0,91	0,96	0,97	1,00	1,01	0,96
Luxembourg	0,22	0,21	0,21	0,21	0,19	0,17
Irland	0,97	1,01	0,95	1,15	1,04	0,98
England	4,00	3,91	4,16	4,14	3,99	3,93
Tyskland	0,41	0,40	0,39	0,39	0,39	0,38
Grækenland	0,09	0,08	0,05	0,05	0,04	0,05
Italien	0	0	0	0	0	0
Portugal	0	0	0	0	0	0
Spanien	0,10	0,02	0,03	0,03	0,02	0,04
Gennem-snit:						
Norden:	0,34	0,42	0,46	0,56	0,55	0,53
-Danm.:	0,15	0,25	0,28	0,32	0,32	0,31
EF:	0,70	0,69	0,71	0,75	0,73	0,71
-Danm.:	0,68	0,67	0,68	0,71	0,68	0,66
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	- 0,55	- 0,44	- 0,43	- 0,43	- 0,41	- 0,40
Nord/EF-						
Danm:	- 0,34	- 0,25	- 0,22	- 0,15	- 0,13	- 0,13
Danmark:	0,23	0,24	0,30	0,55	0,57	0,53
Finland:	- 0,60	- 0,58	- 0,59	- 0,62	- 0,59	- 0,59
Norge:	- 0,48	- 0,46	- 0,44	- 0,44	- 0,39	- 0,34
Sverige:	- 0,52	- 0,22	- 0,17	- 0,10	- 0,10	- 0,14

Tabel 11: Udviklingen inden for beskatningen af finansielle og kapitaltransaktioner i perioden 1984-1989. (Provenuandel)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	1,38	1,43	1,71	1,53	1,22	1,18
Finland	2,07	2,22	2,43	2,46	2,86	3,18
Norge	0,23	0,27	0,33	0,43	0,53	0,45
Sverige	0,68	0,76	1,06	1,22	1,32	1,67
Holland	0,72	0,74	0,94	0,94	0,92	1,11
Belgien	1,13	1,12	1,25	1,44	1,72	2,10
Frankrig	1,05	1,03	1,22	1,31	1,29	1,33
Luxembourg	1,84	1,71	2,26	2,65	2,84	3,25
Irland	1,02	1,05	1,10	1,19	1,21	1,89
England	0,79	0,87	1,17	1,50	1,34	1,14
Tyskland	0,65	0,64	0,65	0,59	0,57	0,66
Grækenland	1,36	1,49	1,55	1,40	1,69	2,11
Italien	2,64	2,29	2,53	2,36	2,29	2,11
Portugal	0,97	1,06	0,94	1,19	1,30	1,25
Spanien	2,27	2,02	1,91	2,04	2,33	2,41
Gennem-snit:						
Norden:	1,09	1,17	1,38	1,41	1,48	1,62
-Danm.:	0,99	1,08	1,27	1,37	1,57	1,77
EF:	1,32	1,29	1,44	1,51	1,56	1,71
-Danm.:	1,31	1,27	1,41	1,51	1,59	1,76
Diff.:						
Nord -Danm/EF:	- 0,33	- 0,21	- 0,17	- 0,14	0,01	0,06
Nord/EF-Danm:	- 0,22	- 0,10	- 0,03	- 0,10	- 0,11	- 0,14
Danmark:	0,07	0,16	0,27	0,02	- 0,37	- 0,58
Finland:	0,76	0,95	1,02	0,95	1,27	1,42
Norge:	- 1,08	- 1,00	- 1,08	- 1,08	- 1,06	- 1,31
Sverige:	- 0,63	- 0,51	- 0,35	- 0,29	- 0,27	- 0,09

Tabel 12: Udviklingen inden for beskatningen af finansielle og kapitaltransaktioner i perioden 1984-1989. (Skattetryk)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	0,66	0,70	0,87	0,80	0,64	0,59
Finland	0,73	0,82	0,93	0,88	1,08	1,21
Norge	0,11	0,13	0,16	0,21	0,25	0,21
Sverige	0,34	0,38	0,57	0,69	0,73	0,94
Holland	0,32	0,44	0,43	0,46	0,44	0,51
Belgien	0,52	0,52	0,57	0,66	0,78	0,93
Frankrig	0,47	0,46	0,54	0,59	0,57	0,58
Luxembourg	0,79	0,75	0,97	1,16	1,22	1,37
Irland	0,40	0,40	0,43	0,47	0,50	0,71
England	0,30	0,33	0,45	0,56	0,50	0,42
Tyskland	0,24	0,24	0,24	0,22	0,21	0,25
Grækenland	0,47	0,52	0,57	0,52	0,61	0,70
Italien	0,92	0,79	0,91	0,85	0,85	0,76
Portugal	0,31	0,34	0,31	0,37	0,45	0,47
Spanien	0,66	0,58	0,59	0,67	0,76	0,83
Gennem-snit:						
Norden:	0,46	0,51	0,63	0,65	0,68	0,74
-Danm.:	0,39	0,44	0,44	0,59	0,69	0,79
EF:	0,51	0,50	0,57	0,61	0,63	0,68
-Danm.:	0,49	0,48	0,55	0,59	0,63	0,68
Diff.: Nord -Danm/EF:	- 0,12	- 0,06	- 0,02	- 0,02	0,06	0,11
Nord/EF-Danm:	- 0,03	0,03	0,08	0,06	0,05	0,06
Danmark:	0,17	0,22	0,32	0,21	- 0,01	- 0,09
Finland:	0,24	0,34	0,38	0,29	0,45	1,53
Norge:	- 0,38	- 0,35	- 0,39	- 0,38	- 0,38	- 0,47
Sverige:	- 0,15	- 0,10	0,02	0,10	0,10	0,26

Tabel 13: Udviklingen inden for arve- og gavebeskatningen i perioden 1984-1989. (Provenuandel)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	0,41	0,47	0,49	0,62	0,56	0,53
Finland	0,28	0,30	0,31	0,37	0,39	0,36
Norge	0,09	0,09	0,10	0,13	0,18	0,20
Sverige	0,25	0,26	0,23	0,20	0,17	0,17
Holland	0,44	0,44	0,50	0,55	0,50	0,52
Belgien	0,63	0,58	0,60	0,63	0,65	0,62
Frankrig	0,57	0,61	0,68	0,76	0,87	0,86
Luxembourg	0,34	0,26	0,25	0,25	0,24	0,25
Irland	0,30	0,30	0,29	0,32	0,31	0,31
England	0,54	0,64	0,66	0,68	0,63	0,63
Tyskland	0,23	0,22	0,26	0,30	0,30	0,25
Grækenland	1,00	0,94	1,00	0,99	1,11	1,14
Italien	0,22	0,23	0,25	0,23	0,19	0,17
Portugal	0,77	0,83	0,88	0,83	0,60	0,27
Spanien	0,42	0,34	0,42	0,55	0,51	0,45
Gennem-snit:						
Norden:	0,26	0,28	0,28	0,33	0,33	0,32
-Danm.:	0,21	0,22	0,21	0,23	0,25	0,24
EF:	0,49	0,49	0,52,	0,56	0,54	0,50
-Danm.:	0,50	0,49	0,53	0,55	0,54	0,50
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	- 0,28	- 0,27	- 0,31	- 0,33	- 0,29	- 0,26
Nord/EF-						
Danm:	- 0,24	- 0,21	- 0,25	- 0,22	- 0,21	- 0,18
Danmark:	- 0,09	- 0,02	- 0,04	0,07	0,02	0,03
Finland:	- 0,22	- 0,19	- 0,22	- 0,18	- 0,15	- 0,14
Norge:	- 0,41	- 0,40	- 0,43	- 0,42	- 0,36	- 0,30
Sverige:	- 0,25	- 0,23	- 0,30	- 0,35	- 0,37	- 0,33

Tabel 14: Udviklingen inden for arve- og gavebeskatningen i perioden 1984-1989. (Skattetryk)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	0,20	0,23	0,25	0,32	0,29	0,26
Finland	0,10	0,11	0,12	0,13	0,15	0,14
Norge	0,04	0,04	0,05	0,06	0,08	0,09
Sverige	0,13	0,13	0,12	0,11	0,09	0,10
Holland	0,20	0,20	0,23	0,27	0,24	0,24
Belgien	0,29	0,27	0,27	0,29	0,29	0,27
Frankrig	0,25	0,27	0,30	0,34	0,39	0,38
Luxembourg	0,15	0,11	0,11	0,11	0,10	0,11
Irland	0,12	0,12	0,11	0,13	0,13	0,12
England	0,20	0,24	0,25	0,26	0,24	0,23
Tyskland	0,09	0,08	0,10	0,11	0,11	0,10
Grønenland	0,35	0,33	0,37	0,37	0,37	0,38
Italien	0,08	0,08	0,09	0,08	0,07	0,06
Portugal	0,25	0,26	0,29	0,26	0,21	0,09
Spanien	0,12	0,10	0,13	0,18	0,17	0,15
Gennem-snit:						
Norden:	0,12	0,13	0,14	0,16	0,15	0,15
-Danm.:	0,09	0,09	0,10	0,10	0,11	0,11
EF:	0,19	0,19	0,20	0,23	0,22	0,20
-Danm.:	0,19	0,19	0,21	0,22	0,21	0,19
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	- 0,10	- 0,10	- 0,10	- 0,13	- 0,11	- 0,09
Nord/EF-						
Danm:	- 0,07	- 0,06	- 0,07	- 0,06	- 0,06	- 0,04
Danmark:	0,01	0,04	0,04	0,10	0,08	0,07
Finland:	- 0,09	- 0,08	- 0,09	- 0,09	- 0,06	- 0,05
Norge:	- 0,15	- 0,15	- 0,16	- 0,16	- 0,13	- 0,10
Sverige:	- 0,06	- 0,06	- 0,09	- 0,11	- 0,12	- 0,09

Tabel 15: Udviklingen inden for beskatningen ved moms i perioden 1984-1989.
(Provenuandel)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	20,6	20,1	19,4	18,9	18,2	18,2
Finland	20,1	20,0	20,1	23,3	22,6	23,1
Norge	17,5	18,3	19,6	20,8	20,2	19,1
Sverige	13,4	13,9	13,3	13,4	13,3	13,6
Holland	15,7	16,2	16,4	16,4	16,5	16,3
Belgien	15,6	15,4	15,1	15,3	16,2	16,2
Frankrig	19,6	19,7	19,2	19,2	19,4	19,0
Luxembourg	13,2	12,8	13,3	13,5	14,2	13,9
Irland	21,3	20,6	20,9	20,2	20,7	21,6
England	14,9	15,9	15,5	16,1	16,5	16,8
Tyskland	16,8	15,8	15,3	15,7	15,6	15,5
Grækenland	-	-	-	20,9	22,4	24,4
Italien	15,1	14,5	14,7	14,6	15,2	14,1
Portugal	-	-	16,8	20,9	20,2	20,0
Spanien	-	-	14,8	16,0	16,4	16,4
Gennem-snit:						
Norden:	17,9	18,1	18,1	19,1	18,6	18,5
-Danm.:	17,0	17,4	17,7	19,2	18,7	18,6
EF:	17,0	16,8	16,5	17,3	17,6	17,7
-Danm.:	16,6	16,4	16,2	17,2	17,6	17,7
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	0,2	0,6	1,2	1,9	1,1	0,9
Nord/EF-						
Danm:	1,3	1,7	1,9	1,9	1,0	0,8
Danmark:	4,0	3,7	3,2	1,7	0,6	0,5
Finland:	3,5	3,6	3,9	6,1	5,0	5,4
Norge:	0,9	1,9	3,4	3,6	2,6	1,5
Sverige:	- 3,2	- 2,5	- 2,9	- 3,8	- 4,3	- 4,1

Tabel 16: Udviklingen inden for beskatningen ved moms i perioden 1984-1989. (Skattetryk)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	9,8	9,8	9,9	9,8	9,5	9,1
Finland	7,1	7,4	7,7	8,4	8,6	8,8
Norge	8,0	8,7	9,8	10,0	9,5	8,7
Sverige	6,7	7,0	7,1	7,6	7,4	7,6
Holland	7,1	7,3	7,5	8,0	8,0	7,5
Belgien	7,4	7,3	7,1	7,2	7,3	7,2
Frankrig	8,7	8,8	8,5	8,6	8,6	8,3
Luxembourg	5,7	5,6	5,7	5,9	6,1	5,7
Irland	8,3	7,9	8,3	8,1	8,6	8,1
England	5,6	6,0	6,0	6,0	6,2	6,2
Tyskland	6,3	6,0	5,8	5,9	5,8	5,9
Grækenland	-	-	-	7,8	8,0	8,1
Italien	5,3	5,0	5,3	5,3	5,6	5,3
Portugal	-	-	5,6	6,7	7,0	7,0
Spanien	-	-	4,6	5,3	5,4	5,6
Gennem-snit:						
Norden:	7,9	8,2	8,6	9,0	8,8	8,6
-Danm.:	7,3	7,7	8,2	8,7	8,5	8,4
EF:	7,1	7,1	6,8	7,1	7,2	7,0
-Danm.:	6,8	6,7	6,4	6,8	7,0	6,8
Diff.:						
Nord -Danm/EF:	0,2	0,6	1,4	1,6	1,3	1,4
Nord/EF-Danm:	1,1	1,5	2,2	2,2	1,6	1,8
Danmark:	3,0	3,1	3,5	3,0	2,5	2,3
Finland:	0,3	0,7	1,3	1,6	1,6	2,0
Norge:	1,2	2,0	3,4	3,2	2,5	1,9
Sverige:	- 0,1	0,3	0,7	0,8	0,4	0,8

Tabel 17: Udviklingen inden for punktafgifter i perioden 1984-1989. (Provenuandel)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	12,3	11,9	13,7	12,9	11,4	10,4
Finland	13,7	13,1	12,7	11,7	11,7	11,3
Norge	13,8	14,8	14,0	13,8	11,6	12,4
Sverige	8,8	9,3	8,3	8,0	8,0	7,7
Holland	5,7	5,4	5,5	5,7	5,4	5,5
Belgien	4,9	4,7	4,6	4,6	4,5	4,7
Frankrig	5,6	6,3	6,4	6,4	6,2	6,1
Luxembourg	9,9	9,5	9,4	9,1	9,3	8,8
Irland	18,8	19,0	18,4	17,2	16,3	17,5
England	12,4	12,1	12,0	11,7	11,4	10,8
Tyskland	7,1	6,8	6,6	6,5	6,3	6,7
Grækenland	14,8	14,4	18,9	12,9	13,5	12,0
Italien	6,2	5,8	6,9	7,1	7,2	7,3
Portugal	16,9	16,1	19,9	17,3	15,2	14,1
Spanien	6,3	5,5	5,4	6,2	5,9	5,5
Gennem-snit:						
Norden:	12,2	12,3	12,2	11,6	10,7	10,5
-Danm.:	12,1	12,4	11,7	11,2	10,4	10,5
EF:	10,1	9,8	10,6	9,8	9,4	9,1
-Danm.:	9,9	9,7	10,4	9,5	9,2	9,0
Diff.: Nord -Danm/EF:	2,0	2,6	1,1	1,4	1,0	1,4
Nord/EF-Danm:	2,3	2,6	1,8	2,1	1,5	1,5
Danmark:	2,4	2,2	3,3	3,4	2,2	1,4
Finland:	3,8	3,4	2,3	2,2	2,5	2,3
Norge:	3,9	5,1	3,6	4,3	2,4	3,4
Sverige:	- 1,1	- 0,4	- 2,1	- 1,5	- 1,2	- 1,3

Tabel 18: Udviklingen inden for punktafgifter i perioden 1984-1989. (Skattetryk)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	5,9	5,8	7,0	6,7	5,9	5,2
Finland	4,9	4,8	4,8	4,2	4,4	4,3
Norge	6,3	7,0	7,0	6,7	5,4	5,7
Sverige	4,4	4,7	4,5	4,5	4,4	4,3
Holland	2,6	2,4	2,5	2,8	2,6	2,5
Belgien	2,3	2,2	2,1	2,1	2,1	2,1
Frankrig	2,5	2,8	2,8	2,9	2,8	2,7
Luxembourg	4,3	4,1	4,0	4,0	4,0	3,7
Irland	7,3	7,3	7,3	6,9	6,8	6,6
England	4,7	4,6	4,6	4,4	4,3	3,9
Tyskland	2,7	2,6	2,5	2,4	2,4	2,6
Grækenland	5,2	5,1	7,0	4,8	4,8	4,0
Italien	2,2	2,0	2,5	2,6	2,7	2,8
Portugal	5,4	5,1	6,6	5,4	5,3	4,9
Spanien	1,8	1,6	1,7	2,0	1,9	1,9
Gennem-snit:						
Norden:	5,4	5,6	5,8	5,5	5,0	4,9
-Danm.:	5,2	5,5	5,4	5,1	4,7	4,8
EF:	3,9	3,8	4,2	3,9	3,8	3,6
-Danm.:	3,7	3,6	4,0	3,7	3,6	3,4
Diff.: Nord -Danm/EF:	1,3	1,7	1,2	1,5	0,9	1,2
Nord/EF-Danm:	1,7	2,0	1,8	1,8	1,4	1,5
Danmark:	2,2	2,2	3,0	4,8	2,3	1,8
Finland:	1,2	1,2	0,8	0,5	0,8	0,9
Norge:	2,6	3,4	3,0	3,0	1,8	2,3
Sverige:	0,7	1,1	0,5	0,8	0,8	0,9

Tabel 19: Udviklingen inden for andre skatter i perioden 1984-1989. (Provenuandel)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	2,4	2,4	2,3	2,2	4,8	4,6
Finland	3,7	3,3	3,1	3,5	3,5	3,4
Norge	5,4	5,1	5,7	6,1	6,1	5,7
Sverige	3,1	3,4	3,3	3,2	3,2	3,0
Holland	4,4	4,3	4,3	4,2	4,2	4,6
Belgien	4,6	4,5	4,4	4,8	4,2	4,6
Frankrig	7,2	6,9	6,8	6,8	7,1	6,7
Luxembourg	1,5	1,5	1,7	1,8	1,7	1,7
Irland	5,1	4,8	4,8	5,0	5,0	5,2
England	3,3	3,3	4,0	3,6	3,4	3,3
Tyskland	3,2	3,1	3,3	3,2	3,4	3,4
Grækenland	28,2	28,3	26,7	12,9	10,2	8,6
Italien	4,9	5,1	4,5	4,8	4,6	5,4
Portugal	28,7	27,9	14,5	13,2	12,8	11,7
Spanien	21,0	23,2	13,3	8,3	8,3	7,0
Gennem-snit:						
Norden:	3,7	3,6	3,6	3,8	4,4	4,2
-Danm.:	4,1	3,9	4,0	4,3	4,3	4,1
EF:	9,5	9,6	7,6	5,9	5,8	5,6
-Danm.:	10,2	10,3	8,0	6,2	5,9	5,7
Diff.: Nord -Danm/EF:	- 5,4	- 5,7	- 3,6	- 1,6	- 1,5	- 1,5
Nord/EF-Danm:	- 6,5	- 6,7	- 4,4	- 2,4	- 1,5	- 1,5
Danmark:	- 7,8	- 7,9	- 5,7	- 4,0	- 1,1	- 1,1
Finland:	- 6,5	- 7,0	- 4,9	- 2,7	- 2,4	- 2,3
Norge:	- 4,8	- 5,2	- 2,3	- 0,1	0,2	0,0
Sverige:	- 7,1	- 6,9	- 4,7	- 3,0	- 2,5	- 2,7

Tabel 20: Udviklingen inden for andre skatter i perioden 1984-1989. (Skattetryk)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	1,1	1,2	1,3	1,1	2,5	2,2
Finland	1,3	1,2	1,2	1,3	1,3	1,3
Norge	2,5	2,4	2,8	3,0	2,9	2,6
Sverige	1,6	1,7	1,8	1,8	1,8	1,7
Holland	2,0	1,9	2,0	2,0	2,0	2,1
Belgien	2,1	2,1	2,0	2,2	1,9	2,1
Frankrig	3,2	3,1	3,0	3,1	3,2	2,9
Luxembourg	0,7	0,7	0,7	0,8	0,7	0,7
Irland	2,0	1,8	1,9	2,0	2,1	2,0
England	1,3	1,3	1,5	1,4	1,3	1,2
Tyskland	1,2	1,2	1,2	1,2	1,3	1,3
Grækenland	9,8	10,0	9,8	4,8	3,7	2,9
Italien	1,7	1,8	1,6	1,7	1,7	2,1
Portugal	9,2	8,8	4,8	4,1	4,4	4,2
Spanien	6,1	6,8	4,1	2,7	2,7	2,4
Gennem-snit:						
Norden:	1,6	1,6	1,8	1,8	2,1	2,0
-Danm.:	1,8	1,8	1,9	2,0	2,0	1,9
EF:	3,4	3,4	2,8	2,3	2,3	2,2
-Danm.:	3,6	3,6	3,0	2,4	2,3	2,2
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	- 1,6	- 1,6	- 0,9	- 0,3	- 0,2	- 0,3
Nord/EF-						
Danm:	- 2,0	- 2,0	- 1,2	- 0,6	- 0,2	- 0,2
Danmark:	- 2,5	- 2,4	- 1,7	- 1,3	0,2	0,0
Finland:	- 2,3	- 2,4	- 1,8	- 1,1	- 1,0	- 0,9
Norge:	- 1,1	- 1,2	- 0,2	0,6	0,6	0,4
Sverige:	- 2,0	- 1,9	- 1,2	- 0,6	- 0,5	- 0,5

Tabel 21: Fordeling af indkomstskatten.
Lønmodtagere/virksomheder (skattetryk)

	1984		1985		1986		1987		1988		1989	
Danmark	23,7/	2,5	24,6/	2,4	24,4/	3,1	25,5/	2,3	26,6/	2,3	26,0/	2,1
Finland	16,6/	1,5	17,4/	1,5	18,6/	1,4	16,3/	1,4	17,4/	1,6	17,6/	1,6
Norge	10,9/	7,6	10,6/	8,1	11,5/	6,7	12,6/	3,2	13,1/	2,6	12,5/	2,4
Sverige	19,2/	1,8	19,4/	1,7	20,1/	2,5	20,8/	2,3	21,4/	2,9	22,0/	2,1
Holland	9,4/	2,6	8,7/	3,1	9,3/	3,4	9,5/	3,7	9,9/	3,5	9,7/	3,5
Belgien	16,0/	2,8	15,9/	3,0	15,4/	3,0	15,1/	3,0	14,4/	3,1	13,6/	3,0
Frankrig	6,0/	1,9	5,7/	2,0	5,7/	2,2	5,7/	2,3	5,4/	2,3	5,2/	2,4
Luxembourg	11,9/	6,7	11,5/	8,0	11,5/	7,2	10,9/	7,4	10,4/	7,4	9,9/	7,5
Irland	12,0/	1,3	12,0/	1,2	12,8/	1,4	13,7/	1,3	14,4/	1,6	11,9/	1,3
England	10,2/	4,5	10,1/	4,8	10,2/	4,0	9,9/	3,9	9,9/	4,0	9,7/	4,5
Tyskland	10,5/	2,0	10,9/	2,3	10,7/	2,2	11,0/	1,9	10,8/	2,0	11,2/	2,1
Grækenland	5,0/	0,9	4,9/	1,0	4,9/	1,5	4,7/	1,7	4,9/	1,4	4,4/	1,5
Italien	9,1/	3,4	9,2/	3,2	10,0/	3,8	9,5/	3,8	10,0/	3,5	10,1/	3,8
Portugal	-		-		-		-		-		-	
Spanien	6,7/	1,5	5,7/	1,5	5,3/	1,7	7,0/	2,2	7,1/	2,1	7,9/	3,0
Gennem-snit:												
Norden:	17,6/	3,4	18,0/	3,4	18,7/	3,4	18,8/	2,3	19,6/	2,4	19,5/	2,1
-Danm.:	15,6/	3,6	15,8/	3,8	16,7/	3,5	16,6/	2,3	17,3/	2,4	17,4/	2,0
EF:	10,9/	2,7	10,8/	3,0	10,9/	3,0	11,1/	3,1	11,2/	3,0	10,9/	2,9
-Danm.:	9,7/	2,8	9,5/	3,0	9,6/	3,1	9,7/	3,1	9,7/	3,1	9,4/	3,3
Diff.:												
Nord												
-Danm/EF:	4,7/	0,9	5,0/	0,8	5,8/	0,5	5,5/	-0,8	6,1/	-0,6	6,5/	-0,9
Nord/EF-												
Danm:	7,9/	0,6	8,5/	0,4	9,1/	0,3	9,1/	-0,8	9,9/	-0,7	10,1/	-1,2
Danmark:	14,0/	-0,3	15,1/	-0,6	14,8/	0,0	15,8/	-0,8	16,9/	-0,8	16,6/	-1,2
Finland:	6,9/	-1,3	7,9/	-1,5	9,0/	-1,7	7,2/	-1,7	7,7/	-1,5	8,2/	-1,7
Norge:	1,2/	4,8	1,1/	5,1	1,9/	3,6	2,9/	-0,1	3,4/	-0,5	3,1/	-0,9
Sverige:	9,5/	-1,0	9,9/	-1,3	10,5/	-0,6	11,1/	-0,8	11,7/	-0,2	12,6/	-1,2

Tabel 22: Fordeling af indkomstskatten.
Lønmodtagere/virksomheder (indbyrdes procentvis fordeling)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	90,5/ 9,5	91,1/ 8,9	88,7/ 11,3	91,7/ 8,3	92,0/ 8,0	92,5/ 7,5
Finland	91,7/ 8,3	92,1/ 7,9	93,0/ 7,0	92,1/ 7,9	91,6/ 8,4	91,7/ 8,3
Norge	58,9/ 41,1	56,7/ 43,3	63,2/ 36,8	79,7/ 20,3	83,4/ 16,6	83,9/ 16,1
Sverige	91,4/ 8,6	91,9/ 8,1	88,9/ 11,1	90,0/ 10,0	88,1/ 11,9	91,3/ 8,7
Holland	78,3/ 21,7	73,7/ 26,3	73,2/ 26,8	72,0/ 28,0	73,9/ 26,1	73,5/ 26;5
Belgien	85,1/ 14,9	84,1/ 15,9	83,7/ 16,3	83,4/ 16,6	82,3/ 17,7	81,9/ 18,1
Frankrig	75,9/ 24,1	74,0/ 26,0	72,2/ 27,8	71,3/ 28,7	70,1/ 29,9	68,4/ 31,6
Luxembourg	64,0/ 36,0	59,0/ 41,0	61,5/ 38,5	59,6/ 40,4	58,4/ 41,6	56,9/ 43,1
Irland	90,2/ 9,8	90,9/ 9,1	90,1/ 9,9	91,3/ 8,7	90,0/ 10,0	90,2/ 9,8
England	69,4/ 30,6	67,8/ 32,2	71,8/ 28,2	71,7/ 28,3	71,2/ 28,8	68,3/ 31,7
Tyskland	84,0/ 16,0	82,6/ 17,4	82,9/ 17,1	85,3/ 14,7	84,4/ 15,6	84,2/ 15,8
Grækenland	84,7/ 15,3	83,1/ 16,9	76,6/ 23,4	73,4/ 26,6	77,8/ 22,2	74,6/ 25,4
Italien	72,8/ 27,2	74,2/ 25,8	72,5/ 27,5	71,4/ 28,6	74,1/ 25,9	72,7/ 27,3
Portugal	-	-	-	-	-	-
Spanien	81,7/ 18,3	79,2/ 20,8	75,7/ 24,3	76,1/ 23,9	77,2/ 22,8	72,5/ 27,5
Gennem-snit:						
Norden:	83,1/ 16,9	82,9/ 17,1	83,5/ 16,5	88,4/ 11,6	88,8/ 11,2	89,9/ 10,1
-Danm.:	80,7/ 19,3	80,2/ 19,8	81,7/ 18,3	87,3/ 12,7	87,7/ 12,3	89,0/ 11,0
EF:	79,7/ 20,3	78,2/ 21,8	77,2/ 22,8	77,0/ 23,0	77,4/ 22,6	76,0/ 24,0
-Danm.:	78,6/ 20,4	76,9/ 23,1	76,0/ 24,0	75,6/ 24,4	76,0/ 24,0	74,3/ 25,7
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	1,0/ -1,0	2,0/ -2,0	4,5/ -4,5	10,3/-10,3	10,3/-10,3	13,0/-13,0
Nord/EF-						
Danm:	4,5/ -4,5	6,0/ -6,0	7,5/ -7,5	12,8/-12,8	12,8/-12,8	15,6/-15,6
Danmark:	11,9/-11,9	14,2/-14,2	12,7/-12,7	16,1/-16,1	16,0/-16,0	18,2/-18,2
Finland:	13,1/-13,1	15,2/-15,2	17,0/-17,0	16,5/-16,5	15,6/-15,6	17,4/-17,4
Norge:	-19,7/ 19,7	-20,2/ 20,2	-12,8/ 12,8	4,1/ -4,1	7,4/ -7,4	9,6/ -9,6
Sverige:	12,8/-12,8	15,0/-15,0	12,9/-12,9	14,4/-14,4	12,1/-12,1	17,0/-17,0

Tabel 23: Fordeling af socialbidrag.
Lønmodtagere/virksomheder (skattetryk)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	0,9/ 0,9	1,0/ 0,9	0,9/ 0,6	1,0/ 0,9	1,1/ 0,1	1,1/ 0,1
Finland	0/ 3,1	0/ 3,4	0/ 3,5	0/ 3,2	0/ 3,1	0/ 3,0
Norge	2,5/ 6,8	2,6/ 6,8	3,3/ 7,5	3,1/ 7,8	3,4/ 8,1	4,0/ 7,9
Sverige	0/12,5	0/11,9	0/12,7	0/13,0	0/13,4	0/13,9
Holland	8,5/ 7,9	8,9/ 8,0	8,6/ 8,1	9,1/ 8,4	9,1/ 8,1	8,7/ 7,5
Belgien	5,2/ 8,5	5,1/ 9,0	5,1/ 9,1	5,1/ 9,4	4,8/ 9,3	4,7/ 9,3
Frankrig	5,3/12,4	5,2/12,5	5,3/12,1	5,5/12,1	5,5/12,0	5,7/11,9
Luxembourg	4,5/ 6,0	4,5/ 6,0	4,4/ 6,0	4,7/ 6,1	4,5/ 5,8	4,6/ 6,0
Irland	2,0/ 3,6	2,0/ 3,6	2,0/ 3,6	2,0/ 3,5	2,1/ 3,5	1,9/ 3,3
England	3,1/ 3,4	3,1/ 3,4	3,2/ 3,5	3,1/ 3,5	3,2/ 3,5	2,7/ 3,5
Tyskland	5,9/ 7,1	6,0/ 7,2	6,0/ 7,2	6,1/ 7,2	6,0/ 7,1	6,0/ 7,0
Grækenland	5,2/ 5,3	5,3/ 5,5	5,1/ 5,4	5,4/ 5,5	4,9/ 5,3	5,0/ 4,3
Italien	2,4/ 8,5	2,3/ 8,5	2,4/ 8,8	2,4/ 8,7	2,4/ 8,7	2,4/ 9,0
Portugal	3,3/ 4,7	3,2/ 4,7	2,7/ 5,9	2,9/ 5,6	3,2/ 5,7	3,3/ 5,6
Spanien	2,1/ 9,1	2,1/ 8,9	2,1/ 8,8	2,0/ 8,9	1,9/ 8,9	1,9/ 9,2
Gennem-snit:						
Norden:	0,9/ 5,8	0,9/ 5,8	1,1/ 6,1	1,1/ 6,2	1,1/ 6,2	1,3/ 6,2
-Danm.:	0,8/ 7,5	0,9/ 7,4	1,1/ 7,9	1,1/ 8,0	1,1/ 8,2	1,3/ 8,3
EF:	4,0/ 6,5	4,1/ 6,5	4,0/ 6,6	4,1/ 6,7	4,1/ 6,5	4,0/ 7,2
-Danm.:	4,3/ 7,0	4,3/ 7,0	4,3/ 7,1	4,4/ 7,2	4,3/ 7,1	4,3/ 7,0
Diff.: Nord -Danm/EF:	-3,2/ 1,0	-3,4/ 0,9	-2,9/ 1,3	-3,0/ 1,3	-3,0/ 1,7	-2,7/ 1,1
Nord/EF-Danm:	-3,4/-1,2	-3,4/-1,2	-3,2/-1,0	-3,3/-1,0	-3,2/-0,9	-3,0/-0,8
Danmark:	-3,4/-1,6	-3,3/-6,1	-3,4/-6,5	-3,4/-6,3	-3,2/-7,0	-3,2/-6,9
Finland:	-4,3/-3,9	-4,3/-3,6	-4,3/-3,6	-4,4/-4,0	-4,3/-4,0	-4,3/-4,0
Norge:	-1,8/-0,2	-1,7/-0,2	-1,0/ 0,4	-1,3/ 0,6	-0,9/ 1,0	-0,3/ 0,9
Sverige:	-4,3/ 5,5	-4,3/ 4,9	-4,3/ 5,6	-4,4/ 5,8	-4,3/ 6,3	-4,3/ 6,9

Tabel 24: Fordeling af socialbidrag.
Lønmodtagere/virksomheder (indbyrdes procentvis fordeling)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	50,0/ 50,0	52,6/ 47,4	60,0/ 40,0	52,6/ 47,4	91,7/ 8,3	91,7/ 8,3
Finland	0/ 100	0/ 100	0/ 100	0/ 100	0/ 100	0/100,0
Norge	26,9/ 73,1	27,7/ 72,3	30,6/ 69,4	28,4/ 71,6	29,6/ 70,4	33,8/ 66,4
Sverige	0/ 100	0/ 100	0/ 100	0/ 100	0/ 100	0/100,0
Holland	51,8/ 48,2	52,7/ 47,3	51,5/ 48,5	52,0/ 48,0	52,9/ 47,1	53,7/ 46,3
Belgien	38,0/ 62,0	36,2/ 63,8	35,9/ 64,1	35,2/ 64,8	34,0/ 66,0	33,6/ 66,4
Frankrig	29,9/ 70,1	29,4/ 70,6	30,5/ 69,5	31,2/ 68,8	31,4/ 68,6	32,4/ 67,6
Luxembourg	42,9/ 57,1	42,9/ 57,1	42,3/ 57,7	43,5/ 56,5	43,7/ 56,3	43,4/ 56,6
Irland	35,7/ 64,3	35,7/ 64,3	35,7/ 64,3	36,4/ 63,6	37,5/ 62,5	36,5/ 63,5
England	47,7/ 52,3	47,7/ 52,3	47,8/ 52,2	47,0/ 53,0	47,8/ 52,2	43,5/ 56,5
Tyskland	45,4/ 54,6	45,4/ 54,5	45,5/ 54,5	45,9/ 54,1	45,8/ 54,2	46,2/ 53,8
Grækenland	49,5/ 50,5	49,1/ 50,9	48,6/ 51,4	49,5/ 50,5	48,0/ 52,0	53,8/ 46,2
Italien	22,0/ 78,0	21,3/ 78,7	21,4/ 78,6	21,6/ 78,4	21,6/ 78,4	21,1/ 78,9
Portugal	41,3/ 58,7	40,5/ 59,5	31,4/ 68,6	34,1/ 65,9	36,0/ 64,0	37,1/ 62,9
Spanien	18,8/ 81,2	19,1/ 80,9	19,3/ 80,7	18,3/ 81,7	17,6/ 82,4	17,1/ 82,9
Gennem-snit:						
Norden:	19,2/ 80,8	20,1/ 79,9	22,7/ 77,3	20,3/ 79,7	30,3/ 69,7	31,3/ 68,7
-Danm.:	9,0/ 91,0	9,2/ 90,8	10,2/ 89,8	9,5/ 90,5	9,9/ 90,1	11,2/ 88,8
EF:	39,4/ 60,6	39,4/ 60,6	39,2/ 60,8	38,9/ 61,1	42,3/ 57,7	42,5/ 57,5
-Danm.:	38,4/ 61,6	38,2/ 61,8	37,3/ 62,7	37,7/ 62,3	37,8/ 62,2	38,1/ 61,9
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	-30,4/ 30,4	-30,2/ 30,2	-29,0/ 29,0	-29,4/ 29,4	-32,4/ 32,4	-31,3/ 31,3
Nord/EF-						
Danm:	-19,2/ 19,2	-18,1/ 18,1	-14,6/ 14,6	-17,4/ 17,4	- 7,5/ 7,5	-6,8/ 6,8
Danmark:	11,6/-11,6	14,4/-14,4	22,7/-22,7	14,9/-14,9	53,9/-53,9	53,6/-53,6
Finland:	-38,4/ 38,4	-38,2/ 38,2	-37,3/ 37,3	-37,7/ 37,7	-37,8/ 37,8	-38,1/ 38,1
Norge:	-11,5/ 11,5	-10,5/ 10,5	- 6,7/ 6,7	- 9,3/ 9,3	- 8,2/ 8,2	- 4,5/ 4,5
Sverige:	-38,4/ 38,4	-38,2/ 38,2	-37,3/ 37,3	-37,7/ 37,7	-37,8/ 37,8	-38,1/ 38,1

Tabel 25: Fordeling af de samlede indkomstskatter og socialbidrag. Lønmodtagere/virksomheder (skattetryk)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	24,6/ 3,4	25,6/ 3,3	25,3/ 3,7	26,5/ 3,2	27,7/ 2,4	27,1/ 2,2
Finland	16,6/ 4,6	17,4/ 4,9	18,6/ 4,9	16,3/ 4,6	17,5/ 4,7	17,6/ 4,6
Norge	13,4/ 14,4	13,2/ 14,9	14,8/ 14,2	15,7/ 11,0	16,5/ 10,7	16,5/ 10,3
Sverige	19,2/ 14,3	19,4/ 13,6	20,1/ 15,2	20,8/ 15,3	21,4/ 16,3	22,0/ 16,0
Holland	17,9/ 10,5	17,6/ 11,1	17,9/ 11,5	18,6/ 12,1	19,0/ 11,6	18,4/ 11,0
Belgien	21,2/ 11,3	21,0/ 12,0	20,5/ 12,1	20,2/ 12,1	19,2/ 12,4	18,3/ 12,3
Frankrig	11,3/ 14,3	10,9/ 14,5	11,0/ 14,3	11,2/ 14,4	10,9/ 14,3	10,9/ 14,3
Luxembourg	16,4/ 12,7	16,0/ 14,0	15,9/ 13,2	15,6/ 13,5	14,9/ 13,2	14,5/ 13,5
Irland	14,0/ 4,9	14,0/ 4,8	14,8/ 5,0	15,7/ 4,8	16,5/ 5,1	13,8/ 4,6
England	13,2/ 7,9	13,2/ 8,2	13,4/ 7,5	13,0/ 7,4	13,1/ 7,5	12,4/ 8,0
Tyskland	16,4/ 9,1	16,9/ 9,5	16,7/ 9,4	17,1/ 9,1	16,8/ 9,1	17,2/ 9,1
Grækenland	10,2/ 6,2	10,2/ 6,5	10,0/ 6,9	10,1/ 7,2	9,8/ 6,7	9,4/ 5,8
Italien	11,5/ 11,9	11,5/ 11,7	12,4/ 12,6	11,9/ 12,5	12,4/ 12,2	12,5/ 12,8
Portugal	-	-	-	-	-	-
Spanien	8,8/ 10,6	7,8/ 10,4	7,4/ 10,5	9,0/ 11,1	9,0/ 11,0	9,8/ 12,2
Gennem-snit:						
Norden:	18,5/ 9,2	18,9/ 9,2	19,7/ 9,5	19,8/ 8,5	20,8/ 8,5	20,8/ 8,3
-Danm.:	16,4/ 11,1	16,6/ 11,1	17,8/ 11,4	17,6/ 10,3	18,5/ 10,6	18,7/ 10,3
EF:	15,1/ 9,4	15,0/ 9,6	15,1/ 10,3	15,4/ 9,8	15,4/ 9,6	14,9/ 10,1
-Danm.:	14,1/ 9,9	13,9/ 10,3	14,0/ 9,7	14,2/ 10,5	14,2/ 10,3	13,7/ 10,3
Diff.: Nord -Danm/EF:	1,3/ 1,7	1,6/ 1,5	2,7/ 1,1	2,2/ 0,5	3,1/ 1,0	3,8/ 0,2
Nord/EF-Danm:	4,4/ -0,7	5,0/ -1,1	5,7/ -0,2	5,6/ -2,0	6,6/ -1,8	7,1/ -2,0
Danmark:	10,5/ -6,5	11,7/ -7,0	11,3/ -6,0	12,3/ -7,3	13,5/ -7,9	13,4/ -8,1
Finland:	2,5/ -5,3	3,5/ -5,4	4,6/ -4,8	2,1/ -5,9	3,3/ -5,6	3,9/ -5,7
Norge:	-0,7/ 4,5	-0,7/ 4,6	0,8/ 4,5	1,5/ 0,5	2,3/ 0,4	2,8/ 0,0
Sverige:	5,1/ 4,4	5,5/ 3,3	6,1/ 5,5	6,6/ 4,8	7,2/ 6,0	8,3/ 5,7

Tabel 26: Fordeling af de samlede indkomstskatter og socialbidrag. Lønmodtagere/virksomheder (indbyrdes procentvis fordeling)

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	87,9/ 12,1	88,6/ 11,4	87,2/ 12,8	89,2/ 10,8	92,0/ 8,0	92,5/ 7,5
Finland	78,3/ 21,7	78,0/ 22,0	79,2/ 20,8	78,0/ 22,0	78,8/ 21,2	79,3/ 20,7
Norge	48,2/ 51,8	47,0/ 53,0	51,0/ 49,0	58,8/ 41,2	60,7/ 39,3	61,6/ 38,4
Sverige	57,3/ 42,7	58,8/ 41,2	56,9/ 43,1	57,6/ 42,4	56,8/ 43,2	57,9/ 42,1
Holland	63,0/ 37,0	61,3/ 38,7	60,9/ 39,1	60,6/ 39,4	62,1/ 37,9	62,6/ 37,4
Belgien	65,2/ 34,8	63,6/ 36,4	62,9/ 37,1	62,0/ 38,0	60,8/ 39,2	59,8/ 40.2
Frankrig	44,1/ 55,9	42,9/ 57,1	43,5/ 56,5	43,8/ 56,2	43,3/ 56,7	43,3/ 56,7
Luxembourg	56,4/ 43,6	53,3/ 46,7	54,6/ 45,4	53,6/ 46,4	53,0/ 47,0	51,8/ 48,2
Irland	74,1/ 25,9	74,5/ 25,5	74,8/ 25,2	76,6/ 23,4	76,4/ 23,6	75,0/ 25,0
England	62,6/ 37,4	61,7/ 38,3	64,1/ 35,9	63,7/ 36,3	63,6/ 36,4	60,8/ 39,2
Tyskland	64,3/ 35,7	64,0/ 36,0	64,0/ 36,0	65,3/ 34,7	64,9/ 35,1	65,4/ 34,6
Grækenland	62,2/ 37,8	61,1/ 38,9	59,2/ 40,8	58,4/ 41,6	59,4/ 40,6	61,8/ 38,2
Italien	49,2/ 50,8	49,6/ 50,4	49,6/ 50,4	48,8/ 51,2	50,4/ 49,6	49,4/ 50,6
Portugal	-	-	-	-	-	-
Spanien	45,4/ 54,6	42,9/ 57,1	41,3/ 58,7	44,8/ 55,2	45,0/ 55,0	44,5/ 55,5
Gennem-snit:						
Norden:	67,9/ 32,1	68,1/ 31,9	68,6/ 31,4	70,9/ 29,1	72,1/ 27,9	71,5/ 28,5
-Danm.:	61,3/ 38,7	61,3/ 38,7	62,4/ 37,6	64,8/ 35,2	65,4/ 34,6	64,5/ 35,5
EF:	61,3/ 38,7	60,3/ 39,7	60,2/ 39,8	60,6/ 39,4	61,0/ 39,0	59,6/ 40,4
-Danm.:	58,7/ 41,3	57,5/ 42,5	57,5/ 42,5	57,8/ 42,2	57,9/ 42,1	57,1/ 42,9
Diff.:						
Nord -Danm/EF:	0,0/ -0,0	1,0/ -1,0	2,2/ -2,2	4,2/ -4,2	4,4/ -4,4	4,9/ -4,9
Nord/EF-Danm:	9,2/ -9,2	10,6/-10,6	11,1/-11,1	13,1/-13,1	14,2/-14,2	14,4/-14,4
Danmark:	29,2/-29,2	31,1/-31,1	29,7/-29,7	31,4/-31,4	34,1/-34,1	35,4/-35,4
Finland:	19,6/-19,6	20,5/-20,5	21,7/-21,7	20,2/-20,1	20,9/-20,9	22,2/-22,2
Norge:	-10,5/ 10,5	-10,5/ 10,5	-6,5/ 6,5	1,0/ -1,0	2,8/ -2,8	4,5/ -4,5
Sverige:	-1,4/ 1,4	1,3/ -1,3	-0,6/ 0,6	-0,2/ 0,2	-1,1/ 1,1	0,8/ -0,8

Tabel 27: De lokale enheders andel af skatteprovenuet.

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	29,3	28,3	27,3	28,8	30,0	30,4
Finland	26,2	26,0	25,8	26,4	25,6	26,4
Norge	18,1	17,9	18,8	19,8	20,9	21,1
Sverige	31,5	30,2	28,3	26,9	27,6	28,0
Holland	2,3	2,4	2,2	2,2	2,2	2,2
Belgien	5,2	5,1	5,1	5,0	4,9	4,7
Frankrig	8,5	8,7	8,7	8,7	8,9	8,9
Luxembourg	11,5	11,6	11,7	11,7	11,9	11,6
Irland	2,1	2,2	2,4	2,3	2,2	2,6
England	10,7	10,2	10,8	10,8	10,5	10,6
Tyskland						
(delstater)	22,2	22,3	22,3	22,6	21,9	22,2
(lokalsamf.)	8,3	8,5	8,5	8,0	8,7	8,7
Grækenland	1,4	1,3	1,1	0,9	1,0	1,4
Italien	2,5	2,3	-	1,1	1,8	2,2
Portugal	3,4	3,5	3,7	5,6	5,4	5,1
Spanien	15,1	11,5	9,9	10,6	11,3	10,8
Gennem-						
snit:						
Norden:	26,1	25,6	25,1	25,5	26,0	26,5
-Danm.:	25,3	24,7	24,3	24,4	24,7	25,3
EF:	10,2	9,8	10,3	9,9	10,1	10,1
-Danm.:	8,5	8,1	8,6	8,1	8,2	8,3
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	15,1	14,9	14,0	14,5	14,6	15,1
Nord/EF-						
Danm:	17,6	17,5	16,5	17,4	17,8	18,2
Danmark:	20,8	20,2	20,2	20,7	21,8	22,1
Finland:	17,7	17,9	17,2	18,3	17,4	18,1
Norge:	9,6	9,8	10,2	11,7	12,7	12,8
Sverige:	23,0	22,1	19,7	18,8	19,4	19,7

Tabel 28: Social fondes m.v. andel af provenuet.

	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Danmark	2,5	2,5	2,3	2,4	2,2	2,3
Finland	13,0	13,8	13,5	13,6	12,5	11,8
Norge	23,0	22,5	24,1	26,9	26,8	25,5
Sverige	16,6	15,6	15,8	15,2	15,8	16,4
Holland	44,3	43,9	42,5	42,7	42,5	41,0
Belgien	30,7	31,7	32,2	32,5	32,4	32,8
Frankrig	43,8	43,7	42,9	43,1	43,4	43,9
Luxembourg	25,6	25,1	25,2	25,9	24,9	25,8
Irland	13,5	13,7	13,1	12,7	12,4	13,1
England	16,0	15,9	17,9	18,1	18,5	17,6
Vesttyskl.	36,4	36,5	37,2	37,3	37,4	36,3
Grækenland	34,6	34,6	32,3	32,3	32,2	31,2
Italien	33,9	34,7	34,3	34,3	33,3	33,2
Portugal	25,9	26,0	28,1	28,2	27,0	26,3
Spanien	41,1	41,1	38,7	35,8	35,3	34,3
Gennem-snit:						
Norden:	13,8	13,6	13,9	14,5	14,3	14,0
-Danm.:	17,5	17,3	17,8	18,6	18,4	17,9
EF:	29,0	29,1	28,9	28,8	28,5	28,2
-Danm.:	31,4	31,5	31,3	31,2	30,9	30,5
Diff.:						
Nord						
-Danm/EF:	-11,5	-11,8	-11,1	-10,2	-10,1	-10,3
Nord/EF-						
Danm:	-17,6	-17,9	-17,4	-16,7	-16,6	-16,5
Danmark:	-28,9	-29,0	-29,0	-28,8	-28,7	-28,2
Finland:	-18,4	-17,7	-17,8	-17,6	-18,4	-18,7
Norge:	-8,4	-9,0	-7,2	-4,3	-4,1	-5,0
Sverige:	-14,8	-15,9	-15,5	-16,0	-15,1	-14,1

KAPITEL III

Harmoniseringsbestræbelser

Den udfordring på skatteområdet, der retter sig imod den nordiske beskatningsmåde, kommer klart til udtryk som en markedsbestemet konkurrenceparameter. Men den kommer lige så klart til udtryk i de formaliserede krav, der udgår fra EF's supranationale – eller overnationale – institutionsformer. Institutionsformer, der bygger på Fællesskabets internationale traktataftaler, og som kan stille krav til indretningen af det enkelte lands interne skattesystem. Disse aftaler rækker således videre end de – typisk bilaterale – dobbeltbeskatningsaftaler, der alene regulerer den internationale fordeling af beskatningsretten landene imellem og eventuelt også aftaler om gensidig bistand på det administrative område. Sådanne aftalemæssige bindinger udgør en væsentlig bestanddel af det Europæiske Fælleskab og sætter Danmark i en særlig situation i forhold til de øvrige nordiske lande, der indtil videre formelt alene er bundet af konkurrenceparametrene og de integrationsincitamenter, der følger heraf. Inden for det formaliserede nordiske samarbejde er der ikke tilsvarende stærke traktatmæssige bindinger, selv om man også her har et fælles traktatmæssigt samarbejde på skatteområdet, der indholdsmæssigt set er ganske omfattende.

1. Det Europæiske Økonomiske Fællesskab

Baggrunden for arbejdet med harmoniseringen af skatter og afgifter inden for EF findes i den traktat om det Europæiske Fællesskab (Rom-traktaten), der blev indgået den 25. marts 1957 mellem Frankrig, Den tyske Forbundsrepublik, Italien, Holland, Belgien og Luxembourg, og som i 1972 blev tiltrådt af Danmark. Samtidig tiltrådte også England og Irland traktaten. Senere er yderligere Grækenland blevet optaget i fællesskabet og senest Spanien og Portugal. Den tyske demokratiske republik er med sin forening med og indtræden i Den tyske Forbundsrepublik de facto blevet medlem i 1990 uden nogen egentlig optagelsesprocedure. Traktaten udgør en central del af det

traktatkompleks, der normalt går under betegnelsen det Europæiske Fællesskab.

1.1. Fællesskabets formål

Traktatens art. 2 fastsætter det overordnede formål med fællesskabet således:

»Fællesskabet har til opgave gennem oprettelsen af et fællesmarked og gennem gradvis tilnærmelse af Medlemsstaternes økonomiske politik at fremme en harmonisk udvikling af den økonomiske virksomhed i Fællesskabet som helhed, en varig og afbalanceret ekspansion, en øget stabilitet, hurtig højnelse af levestandarden og snævrere forbindelser mellem de Stater, som det forener.«

Realiseringen af det fælles marked skal i hovedtrækkene ske ved etablering af en toldunion og et økonomisk samarbejde, båret af to grundlæggende principper, et ikke-diskriminationsprincip og et harmoniseringsprincip, hvorunder harmoniseringsintentionerne for skatter og afgifter kan ses som en del af de samlede bestræbelser. Told som fiskalt virkemiddel for det enkelte medlemsland er med etableringen af toldunionen fra 1968 reelt nu ude af billedet. På samme måde, som skattepolitikken i det enkelte land må ses i sammenhæng med den øvrige politik på især det økonomiske og erhvervsmæssige område, må naturligvis også skatteharmoniseringen i EF ses som led i realiseringen af den samlede målsætning med fællesskabet. Harmoniseringsprocessen på skatteområdet må således ses i sammenhæng med nogle større og helt centrale opgaver for fællesskabet som den generelle etablering af det indre marked, planerne om den økonomiske og monetære union, landbrugspolitikken, finansieringsreformen og indpasningen af de nye medlemmer Spanien og Portugal og det tidligere Østtyskland.

1.2. Traktatens bestemmelser om beskatning

De for det fiskale område direkte relevante bestemmelser findes i traktatens Kapitel 2. Fiskale bestemmelser (art. 95-98 om fiskal diskriminering og art. 99 om harmonisering af lovgivningen om de indirekte afgifter m.v.), samt artikel 220, der bl.a. vedrører forhandlinger om afskaffelse af dobbeltbeskatningen inden for Fællesskabet. Hertil kommer de mere generelle harmoniseringsbestemmelser i traktatens artikel 57, stk. 2, om samordning af medlemsstaternes love og administrativt fastsatte bestemmelser om adgangen til at optage og udøve selvstændig virksomhed og artikel 100 om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser, der direkte indvirker på fællesmarkedets oprettelse eller funktioner.

1.3. Det indre marked

Med tiltrædelsen i 1986 af den Europæiske Fælles Akt (»EF-pakken« – der ændrer traktaten, jfr. artiklerne 8A, 8B, 8C, 28, artikel 57, stk. 2, artikel 59, artikel 70, stk. 1, samt artiklerne 84, 99, 100A og 100B) har medlemslandene bl.a. forpligtet sig til at fremme den del af traktatens formål, der forudsætter etableringen af et fælles område uden indre grænser (det indre marked) med fri bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital. Medens den oprindelige traktat især fokuserede på varernes fri bevægelighed, blev der med Fælles Akten især lagt vægt på øget bevægelighed for personer, tjenesteydelser og kapital. Ændringen er trådt i kraft den 1. juli 1987 efter at være blevet ratificeret af samtlige medlemsstater.

EF-Kommissionen har i 1985 på opfordring af medlemslandenes stats- og regeringschefer udarbejdet et detaljeret program og en tidsplan for de foranstaltninger, der anses for nødvendige at gennemføre for en realisering af Det indre Marked inden 1993, den såkaldte Hvidbog (KOM(85)310).

Forslagene – i alt ca. 300 – er indeholdt i tre hovedgrupper:

- Fjernelse af fysiske hindringer
- Fjernelse af tekniske hindringer
- Fjernelse af afgiftsmæssige hindringer

Som en del af den anden hovedgruppe er medtaget beskatning, hvor en harmonisering bl.a. skal fjerne hindringer for samarbejdet mellem europæiske virksomheder. Den sidste gruppe omhandler forslag til harmonisering af moms, punktafgifter og andre indirekte skatter. Harmoniseringen af de indirekte skatter er således en direkte del af den traktatmæssige forpligtelse i forbindelse med Fællesskabet, der forudsætter en tilpasning inden udgangen af 1992 i det omfang, det er nødvendigt for at sikre det indre markeds oprettelse og funktion. Efter Hvidbogen i 1985 har Kommissionen hvert år fremlagt en situationsrapport, hvori der i detaljer gøres rede for, hvor langt man er nået med at føre principperne ud i livet.

Beslutningen om at skabe et område uden indre grænser og hermed uden grænsekontrol er således et helt centralt punkt i relation til skatter og afgifter. Først og fremmest betyder det begrænsninger i de nationale regeringer og parlamenters råderum inden for skattepolitikken. Systemet vil imidlertid også ændre forudsætningerne for indholdet og omfanget af væsentlige dele af skattemyndighedernes kontrolfunktion og samtidigt medføre betydelige besparelser i navnlig omkostningerne ved den grænseoverskridende handel. EF-kommissionen forventer således besparelser i størrelseordenen 5-7% af handelens samlede værdi. Det har således også været en væsentlig målsætning også mere generelt at begrænse omfanget af den administrative-bureaukratiske belastning for borgerne og virksomhederne på skatte- og afgiftsområdet.

1.4. Virkemidlerne i EF's skatte- og afgiftsharmonisering

Til at realisere Fællesskabets formål har man ud over traktaten oprettet en række institutionelle og retlige virkemidler. Til en første gruppe hører således først og fremmest Ministerrådet, Kommissionen, Parlamentet og EF-domstolen. Kommissionen har en central rolle, idet den har en initiativpligt med at fremme traktatens målsætninger. Det er således primært Kommissionen, der udøver det vedholdende pres for at etablere harmoniseringen bl.a. på skatteområdet eller hindre, hvad der er eller opleves af medlemsstater eller borgere som diskriminering og dermed til hinder af den fri bevægelighed. Den besluttende myndighed ligger imidlertid i Ministerrådet, der som repræsentanter for de nationale regeringer efter en særlig stemmefordelingsnøgle vedtager de retsakter, der danner grundlaget for harmoniseringen. Når der er tale om harmonisering på skatte- og afgiftsområdet, er Rådet normalt bemandet med de såkaldte ØKOFIN-ministre, d.v.s. de respektive landes økonomi- eller finansministre.

Foruden den besluttende myndighed i forholdet til fællesskabets retsakter vælger Rådet også EF-kommissionen hvert 4. år og dommerne til EF-domstolen hvert 6 år. Parlamentet har alene en politisk kontrolmyndighed og udtaler sig om forslag til retsakter m.v., men har ikke nogen besluttende myndighed. EF-domstolen afgør tvister og fortolkningspørgsmål inden for traktaten og retsakternes område. Dels landene og EF-institutionerne imellem, men også i forhold EF og borgerne. En ikke uvæsentlig del af harmoniseringen søges i praksis gennemført ved, at Kommissionen indbringer sager mod medlemsstaterne, når de efter Kommissionens opfattelse ikke lever op til Fællesskabets traktat eller retsakter. Også for Danmarks vedkommende er og har der været tale om en række sager netop om harmoniseringen på skatte- og afgiftsområdet. Ved siden af muligheden for at anvende traditionelle politiske virkemidler bygger Fællesskabet således i helt overvejende grad på styring igennem retsakter, der udgår af institutionernes interne eller gensidige politiske proces.

Ud over selve traktatteksten, der i princippet er direkte anvendelig som retsakt i det enkelte medlemsland, benytter man sig fortrinsvis ved skatte- og afgiftsharmoniseringen af direktivvedtagelser, der som altovervejende hovedregel retter sig imod medlemslandets regering, hvorefter retsakten må transformeres til landets interne ret. I enkelte tilfælde er dog anvendt forordningsformen, der som udgangspunkt er direkte anvendelig i alle medlemslande. Det er her væsentligt at mærke sig, at vedtagelsen af retsakter på det egentlige beskatningsområde som hovedregel kræver enstemmighed, selv om vedtagelser, der vedrører det indre marked, ellers kan vedtages ved flertalsbeslutning.

2. Harmoniseringsbestræbelserne i EF på skatte- og afgiftsområdet

Der har i en årrække været udfoldet bestræbelser på at gennemføre et øget samarbejde og harmonisering inden for skatte- og afgiftsområdet. Som led i planen om at realisere det indre marked fra 1993 er dette arbejde som nævnt blevet intensiveret, og EF-kommissionen har i sin Hvidbog om det indre marked medtaget en række udkast og forslag til retsakter, der skal medvirke til harmoniseringen. Fra Kommissionens side betragter man en tilnærmelse af afgiftstrukturen og satserne som en nødvendighed for at få fjernet den grænsekontrol for såvel borgernes som for den erhvervsmæssige grænsepassage, der er et centralt led i skabelsen af det indre marked med fri bevægelighed for varer, tjenesteydelser, personer og kapital. Herigennem skal målsætningen om at åbne de nationale markeder med heraf følgende øget konkurrence, mobilitet, arbejdsdeling og i sidste ende større velstand realiseres. Også på de direkte skatters område har Kommissionen i en længere årrække lagt vægt på en harmonisering og har derfor i tidens løb fremlagt en række forslag og direktivudkast. Hovedvægten på harmoniseringsområdet ligger dog klart på de indirekte skatters område, hvorimod presset på de direkte skatter indtil videre først og fremmest kommer fra markedskræfterne. Det er dog ikke alle Kommissionens forslag på skatteområdet, der er indarbejdet i Hvidbogen, og således anses for at udgøre en forudsætning for realiseringen af det indre marked. Mange forslag vil naturligvis virke kontroversielle for forskellige af medlemslandene, og deres skæbne vil derfor ofte til det sidste være usikker, men set under et udgør forslagskomplekset, sammenholdt med de allerede vedtagede regler, et centralt fingerpeg om, i hvad retning presset i integrationsprocessen vil gå.

Det karakteristiske er, at kun relativt få retsakter er vedtaget på de direkte skatters område, hvorimod der på de indirekte skatters områder er en langt højere gennemførelsesprocent. Dette må naturligvis til dels ses i sammenhæng med afgiftsområdets noget mere centrale traktatmæssige placering. Et ret betydeligt antal initiativer befinder sig imidlertid stadig på udkast- eller forslagsplanet, hvor de indgår i de ofte omfattende hørings- og forhandlingsprocedurer, der går forud for retsakternes endelige vedtagelse. Erfaringsmæssigt er proceduren om skatte- og afgiftsharmoniseringen et af de områder, hvor tempoet hidtil er fremstået som mere behersket. Ikke så få af forslagene er således blevet fremsat for snart flere årtier siden. Udviklingen har endvidere gjort, at nogle forslag er trukket tilbage for at blive ændret eller erstattet af andre. Forslag har således i længere perioder kunnet betragtes som »døde«, hvorefter de igen, eventuelt i ændret form, er genoplivet, når tiden igen er

anset for gunstig. Endeligt kan de initiativer, der får betydning for det fiskale område, ikke klart udskilles. De egentlige harmoniseringsbestræbelser på skatte- og afgiftsområdet må derfor ses i mere eller mindre tæt sammenhæng med en række initiativer inden for især erhvervsvirksomheders etablerings- og konkurrenceret bl.a. harmoniseringen af selskabsretten, regnskabsretten, regler for virksomhedssammenslutninger og liberaliseringen af kapitalbevægelser. En række forslag og retsakter retter sig imidlertid alene eller dog i væsentlig omfang mod det fiskale område og giver derfor naturligvis anledning til nærmere omtale. Enkelte forslag og retsakter vedrører alene procesuelle spørgsmål og omtales derfor først nærmere i det efterfølgende kapital V om myndighedsstrukturen.

2.1. Initiativer på de direkte skatters område

På de direkte skatters område er det først og fremmest på erhvervs- eller virksomhedsbeskatningens område, harmoniseringsbestræbelserne samler sig. De nationale skatteregler stiller sig navnlig på dette område i vejen for et hensigtsmæssigt virksomhedssamarbejde og en rationel arbejdsdeling over grænserne og har derfor en central betydning for realiseringen af det indre marked. Den langsigtede strategi hos EF-kommissionen peger her imod et system, hvor beskatningen sker i det land, hvor hovedselskabet er registeret, og at denne beskatning omfatter datterselskaber og filialer beliggende i andre medlemslande. Der er fra Kommissionens side tage en række initiativer i retning af en harmonisering af såvel skattesatserne som skattebaserne. Indtil videre koncentreres indsatsen dog ikke så meget imod de endelig harmoniseringsmålsætninger, men stort set udelukkende om de tilpasninger, der er vitale for etableringen af det indre marked. Der er foreløbigt i 1990 vedtaget 3 centrale retsakter med henblik på at ligestille indenlandske virksomhedssammenslutninger m.v. med grænseoverskridende, således at der ikke udløses kapitalgevinstbeskatninger, at hindre dobbeltbeskatning ved etablering af datterselskaber i andre medlemslande og en mere effektiv procedure ved uenighed mellem flere medlemslande om interne afregningspriser i koncerner. Den sidste retsakt – der oprindeligt blev fremlagt som et direktivforslag – er dog vedtaget i konventionsform og er derfor ikke en direkte del af det EF-retlige system. Konventionen – der primært er af procesuel karakter – vil blive nærmere omtalt i kapitel V under myndighedssamarbejdet. Ud over de tre vedtagne retsakter behandles fortsat en række forslag, der ligeledes skal øge skatteneutraliteten ved grænseoverskridende erhvervsaktiviteter. Der er således fremsat forslag om harmonisering af selskabsbeskatningen og kildeskat af udbytte, om frem- og tilbageførsel af underskud, om virksomhedsoverskud og

om grænsegængere. Endeligt er der i 1990 fremsat 2 nye direktivforslag i tilknytning til moder-/datterselskabsdirektivet.

2.1.1. Fusionsdirektivet

Direktivet fastlægger med sin vedtagelse den 23.7.1990 (90/434/EØF) en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater. Det oprindelige direktivforslag blev fremsat i 1969 (KOM(69)5 og KOM(84)72). Ordningen skal styrke muligheden for at etablere større og internationalt slagkraftige økonomiske enheder inden for Fællesskabet og sikre en mere effektiv udnyttelse af bl.a. distribution, lager og forskningsaktiviteter. Direktivet skal være omsat til national lovgivning senest 1.1.1992, bortset fra Portugal, der har opnået en forlænget frist med 1 år.

Direktivet skal fjerne de skattemæssige hindringer for gennemførelse af grænseoverskridende fusioner, spaltninger og tilførelse af aktiver eller virksomhedsdele fra et selskab til et andet og således foranledige skatteneutralitet. Med udgangspunkt i et successionsprincip (universal- eller singulærsuccession) indeholder direktivet et forbud mod enhver form for skat på kapitalvinding beregnet som forskellen mellem den indre værdi af de overførte aktiver og passiver og disses skattemæssige værdi. Der skal således sikres, at den udskydelse af beskatningen af de stille reserver, der er almindelig ved indenlandske sammenslutninger m.v., også omfatter transaktioner inden for fællesskabet. Af hensyn til de fiskale interesser i den stat, det overdragede selskab – eller ved spaltning det udskilte selskab – hører hjemme i, skal der dog opretholdes et »fast driftssted« i dette land, der således opretholder sin beskatningsret. Endelig må der ikke ske diskrimination mellem egne selskabers filialer og filialer fra selskaber i andre medlemslande. Beskatningen finder således sted efter et fordelingsprincip imellem landene. For selskabsdeltagernes vedkommende sker der ikke beskatning ved tildelingen af aktier eller anparter i det overtagende selskab, men kan betinges af, at den skattemæssige værdi af de nye aktier er højere end den oprindelige bogførte værdi således, at der fortsat bliver adgang til at beskatte en senere værdistigning.

2.1.2. Beskatningen af moder-/datterselskaber

På moder-/datterselskabsområdet er der dels i 1990 vedtaget et forslag fra kommissionen på området, der går tilbage til 1969, dels fremsat 2 nye forslag, der yderligere skal sikre skatteneutralitet ved transaktioner mellem moder-/datterselskaber beliggende i forskellige medlemslande.

2.1.2.1. Moder-/datterselskabsdirektivet

Direktivet om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (90/435/EØF) er vedtagelsen af et forslag fra 1969 (KOM(69)6 og KOM(85)360) og går ud på at undgå dobbeltbeskatning af de udbytter, der udloddes fra et datterselskab i en anden medlemsstat, hvis moder-/datterselskabsrelationen opfylder nogle nærmere opgivende betingelser. Reglerne skal være indarbejdet i de nationale lovgivninger senest 1.1.1992, med undtagelse af Tyskland, Grækenland og Portugal, der har opnået længere frister.

Efter direktivet skal overskuddet i et datterselskab alene beskattes i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, og overskuddet skal opgøres efter de regler, der gælder for andre selskaber i det land, hvor det hører hjemme. Moderselskabets hjemstat kan også vælge at give moderselskabet tilladelse til at fratrække den del af skatten, der vedrører udbyttet til moderselskabet. Fradraget efter en sådan credit-lempelse kan dog ikke overstige den tilsvarende indenlandske skat. Der må ikke opkræves kildeskat i form af f.eks. kuponskat eller udbytteskat ved udlodning til moderselskabet.

Enkelte lande som Tyskland og Grækenland har på grund af den særlige indretning (tvedelt beskatning af udloddet og ikke-udloddet overskud) af deres selskabsbeskatning opnået visse overgangordninger i relation til opkrævning af kildeskat på udbytte. Det samme har Portugal, dog alene af budgetmæssige grunde.

I nordisk sammenhæng har bl.a. den del af aftalen, der vedrører fordelingen af udbyttet fra et datterselskab i et nordisk land til et moderselskab i et andet nordisk land, interesse. Hovedreglerne er her, at datterselskabets hjemstat må opkræve en vis skat ved udlodning af udbytte til et moderselskab i et andet nordisk land, og moderselskabets hjemstat skal fritage det for beskatning, i det omfang det ville være tilfældet, hvis begge selskaber havde været hjemmehørende i denne stat.

Direktivet vil betyde, at de nordiske lande for at opnå samme regler om beskatning af udbytte må ændre deres dobbeltbeskatningsoverenskomster med de enkelte EF-lande.

2.1.2.2. Rente- og royaltybeskatning for selskaber

Efter direktivforslaget (KOM(90)571) skal der ikke opkræves kildeskat på renter og royalties, der betales mellem moder-/ datterselskaber i forskellige medlemslande. Beskatningen skal alene finde sted i modtagerens medlemsstat. Bestemmelsen skal også anvendelse på de renter og royalties, der betales til det ovennævnte »faste driftssted«. Dette forudsætter dog, at hjemstaten for det selskab, der yder betalingen, tilsvarende yder fritagelse for betalinger mellem

et lands hjemmehørende selskaber. Det forudsættes, at forslaget skal vedtages, så reglerne kan være indarbejdet i medlemsstaternes lovgivning senest 1.1.1993, dog med længere overgangsordninger for Grækenland og Portugal.

2.1.2.3. Underskudsmedregning for selskaber

Fremlæggelsen af det nye direktivforslag om regler for virksomhedernes medregning af underskud i deres faste driftssteder og datterselskaber i andre medlemsstater (KOM(90)595) genopliver samtidig forslaget fra 1984 om overførsler af overskud, som i en periode har været mere eller mindre ude af billedet.

Efter det nye forslag skal virksomheder, uanset deres retlige organisationsform, have adgang til at medregne underskud i deres »faste driftssted« eller datterselskab i andre medlemsstater. Adgangen kan for faste driftssteder i hovedtræk enten give efter en credit-metode eller en fradrags- og efterpåligningsmetode. For datterselskaber kan underskud medregnes efter fradrags- og efterpåligningsmetoden. I begge tilfælde er der adgang til at bestemme, at underskud efter den sidste metode automatisk efterpålignes efter fem år eller ved ophør, likvidering eller omdannelse til datterselskab af det faste driftssted.

Der er mulighed for, at en medlemsstat under visse betingelser kan udvide kredsen af datterselskaber m.v. til også at omfatte selskaber i lande uden for fællesskabet. Dette vil naturligvis kunne få en vis betydning for virksomhedssamarbejdet inden for Norden.

Også dette direktiv forudsættes vedtaget, så det kan være indarbejdet i medlemsstaternes lovgivning senest 1.1.1993.

2.1.3. Direktivforslag om selskabsbeskatning

De forskelligartede beskatningsregler såvel for beskatningen af selskaber som for de udbytter de udlodder, der findes i medlemslandene, betragtes som en hindring for den fri kapitalbevægelse og giver anledning til transaktioner, der kun er lønsomme af skattetekniske årsager.

Forslaget om selskabsbeskatningen fra 1975 tilsigter således en harmonisering af reglerne om selskabsbeskatning for så vidt angår skattesatser, dobbeltbeskatning og kildeskat af udbytte (KOM(75)392). Det foreslås, at selskaber beskattes med en ensartet skattesats mellem 45% og 55% og med ens satser for udloddet og tilbageholdt overskud, hvilket betyder en ophævelse af de systemmer med flere satser, der anvendes i nogle af landene. Der foreslås også en delvis ophævelse af dobbeltbeskatningen af udbytter ved hjælp af en skattegodtgørelsesordning. Forslaget er endelig udformet med en kildeskat på 25% ved udlodning af udbytte (bortset fra de grænseoverskridene moder-/datteselskabessituationer), hvis ikke lavere satser er gældende efter de

eksisterende dobbeltbeskatningsovernskomster, med tilsvarende adgang til modregning i den endelige skat hos aktionæreren i dennes hjemland, eller evt. tilbagebetaling.

I tilknytning til forslaget om selskabsbeskatning blev der i 1978 fremsat et forsalg om kollektive investeringsforeninger, der tilsigter at ligestille udbetalinger af udbytte fra investeringselskaber med direkte udbetalinger.

I 1990 blev direktivforslaget om selskabsbeskatningen imidlertid trukket tilbage af Kommissionen og er derfor for tiden ikke aktuelt. De satser, der var indeholdt i forslaget, var således også i den forløbne tid for længst passeret i nedadgående retning af de fleste lande i den markedsbestemte konkurrence på selskabsskattesatserne. Harmoniseringen på selskabsbeskatningens område vil i første omgang blive koncentreret om de mest vital områder for det indre marked, hvilket først og fremmest vil sige de 2 nye moder-/datterselskabsforslag og forslaget om underskudoverførsel. Nye forslag på selskabsskatteområdet er indtil videre, i det mindste indtil ultimo 1991, sat i bero på et ekspertarbejde i Kommissionen.

2.1.4. Direktivforslag om overførsel af underskud

Forslaget til direktiv omhandler harmonisering af medlemsstaternes lovgivning vedrørende beskatning i forbindelse med overførsel af underskud (KOM(84)404 og KOM(85)319). Efter forslaget skal både selskaber og personligt ejede virksomheder frit kunne vælge mellem at fremføre et underskud uden tidsbegrænsning til fremtidige indkomstår eller at tilbageføre underskuddet til fradrag i overskuddet for de seneste 3 år med heraf følgende skatteregulering. Det forudsættes også, at overførsler ikke skal kunne begrænses af opdelinger af beskatningen i forskellige indkomstskattegrupper, således som det kendes i nogle lande.

Arbejdet med forslaget har i en periode ligget stille, men bliver af Kommissionen betragtet som ligeså central for det indre marked som de 3 vedtagne forslag om fusion, moder-/ datterselskaber og voldgiftskonventionen og er derfor nu genoptaget i forbindelse med fremsættelse at de 2 nye moder-/ datterselskabsforslag.

2.1.5. Direktivforslag om virksomhedsoverskud

Der foreligger udkast fra 1988 til et direktivforslag om harmonisering af reglerne til bestemmelse af virksomheders skattepligtige indkomst. Forslaget, der af hensyn til neutraliteten mellem forskellige virksomhedsformer omfatter både personligt ejede virksomheder og selskaber, skal harmonisere reglerne om opgørelse af den skattepligtige indkomst og må ses i tæt sammenhæng med bl.a. det såkaldte 4. selskabsdirektiv om årsregnskaber. Det principielle

udgangspunkt er, at beskatninger skal ske af det overskud, der kommer til udtryk i det offentliggjorte årsregnskab. Forslaget omfatter en lang række centrale elementer i skattebasen herunder regler om afskrivninger, kapitalgevinster, forpligtelser og omkostninger, varelager, fradragberettigede omkostninger og udgifter og anlægs- og omsætningsaktiver.

Udkastet er endnu ikke udmøntet i et egentligt direktivforslag, og set på baggrund af de store forskelle, der gør sig gældende landene imellem på netop disse områder, og den koncentration af harmoniseringsopgaven på skatteområdet, som der er lagt op til fra Kommissionens side, er der næppe tale om et projekt, der kan forventes at blive fremmet inden for den nærmest tid.

2.1.6. Harmonisering af indkomstskat (grænsegængerdirektivet)

Som led i bestræbelserne på at skabe fri bevægelighed for arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende er der fremlagt et direktivforslag om harmonisering af bestemmelserne for indkomstskat med henblik på arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (KOM(79)737). Forslaget indeholder i store træk tre hovedpunkter. Beskatning af grænsegængere, beskatning af visse indtægter, som modtages fra et medlemsland, men hvor modtageren er bosat i et andet, og endelig regler om ligestilling af betalinger til visse institutioner

Efter forslaget skal grænsegængere, d.v.s. personer der har bopæl i ét medlemsland, men som hovedregel daglig rejer til et andet medlemsland og arbejder, beskattes i bopælslandet. Dette adskiller sig fra, hvad der er tilfældet i mange bilaterale dobbeltbeskatningsaftaler. Til gengæld får arbejdsstaten en ret til at opkræve en kildeskat på de indtægter, der indtjenes. Denne kildeskat må dog ikke overstige den kildeskat, der under tilsvarende forhold pålægges personer bosat i landet. Bopælslandet får pligt til at give fradrag for den kildeskat, der er betalt i arbejdslandet, og hvis denne kildeskat overstiger skatten i bopælslandet, da at refundere det overskudende beløb.

Visse andre typer af indtægter skal – bortset fra indtægter for grænsegænger – som hovedregel beskattes i udbetalingslandet. Ordningen omfatter lønindtægter samt pensioner o.l. fra tidligere ansættelsesforhold.

Endelig gældet det, at dersom et land har særlige regler om fradrag ved betalinger til forsikringsselskaber, banker m.v., skal der gives ligestilling med betaling til tilsvarende institutioner i andre lande.

2.2. Harmonisering af kapitalbeskatning m.v.

På kapitalbeskatningens område er der tidligere vedtaget et enkelt direktiv, og der foreligger yderligere et par direktivforslag til behandling i forbindelse med kapitalliberaliseringen i det indre marked.

2.2.1. Kapitaltilførselsafgift
Med det formål at hindre forskelsbehandling, dobbeltbeskatning og uligheder, der hæmmer de frie kapitalbevægelser, blev der allerede i 1969 vedtaget et direktiv om kapitaltilførselsafgifter (69/335/EØF, ændret ved 85/303/EØF), hvorefter afgiften opkræves som en harmoniseret afgift, hvor Rådet efter Kommissionens forslag fastsætter satserne. Afgiftssatserne blev fastsat til mellem 1 og 2 pct. Med en ændring i 1985 (85/303/ EØF) blev der valgmulighed mellem helt at undlade opkrævning eller vælge en enhedssats på ikke over 1 pct. Dette førte til, at afgiften foreløbig er afskaffet i England og Tyskland. Kommissionens holdning er nu nærmest negativ over for afgiften, som man nu helst så fjernet. Med et direktivforslag fra 1990 (KOM (90)94) ønskes direktivet dog foreløbigt udstrakt til også at omfatte investeringsselskaber, således, at selskaber med forskellig organisationsformer stilles lige.

2.2.2. Børsstempel
Forslaget til direktiv går ud på at skabe en harmonisering af afgiften på handel med værdipapirer (KOM(76)124 ændret ved KOM (87)139).

2.2.3. Renteskat
Direktivforslaget om indbyrdes tilnærmelse af beskatningen af renteindtægter i de forskellige medlemsstater (KOM(89)60) er affødt af direktivet om liberalisering af kapitalbevægelser (88/361/EØF) og må ses i sammenhæng med de kontrolmæssige problemer (for bl.a. den danske rentekontrolordning), der følger af kapitalliberaliseringen. Princippet i ordningen går ud på en kildeskat på minimum 15% ved udbetaling af renteindtægter til alle EF-valutaindlændinge. Ordningen skal via den fælles renteskat medvirke til at hindre uhensigtsmæssige skattemotiverede kapitalforskydninger inden for fællesskabet, men vil samtidigt kunne bevirke en kapitalflugt ud af fællesskabet. Forslaget gled imidlertid hurtigt ud af billedet og kan ikke for tiden betragtes som aktuelt.

2.3. De indirekte skatter
De indirekte skatter er det område, hvor der inden for de sidste godt tyve år er opstået flest konkrete resultater inden for harmoniseringen af skatter og afgifter. Dette må bl.a. ses i lyset af, at harmoniseringen på dette område har klar sammenhæng med den frie bevægelighed for varer, der var et af de tidligste hovedmålsætninger for Fællesskabet. For momsens vedkommende er det heller ikke uden betydning, at en meget betydelig del – omkring 60% – af finansieringen af Fælleskabets institutioner m.v sker ved hjælp af et procentuelt bidrag der udregnes på basis af de enkelte landes momsgrundlag. En

lang række direktiver om harmonisering af de indirekte skatter er allereder vedtaget, men der er samtidig tale om et af de områder, hvor den fortsatte harmonisering i forbindelse med realiseringen af det indre marked støder på meget vitale interessemodsætninger blandt medlemsstaterne.

Harmoniseringsbestræbelser samler sig først og fremmest om de afgifter, der bevirker et behov for kontrol ved grænserne, og som derfor er en hindring for realiseringen af et indre marked uden grænsekontrol. Netop afgiftkontrol, herunder også den hidtidige momskontrol – er en af de væsentligste begrundelser for den toldkontrol der udføres ved de nationale grænser inden for fællesskabet. De bestræbelser, der er blevet udfoldet, bygger grundlæggende på den plan, som Kommissionen fremlagde i sommeren 1989, den såkaldte Skrivener-plan, der var tiltænkt at skulle danne grundlag for de videre harmoniseringsforhandlinger på moms- og afgiftsområdet. En række direktiver og direktivforslag omhandler spørgsmålet om at opnå så høj en grad af ensartethed i afgifterne, at grænsekontrol bliver unødvendig. Denne harmonisering har dog ikke til formål at skabe et helt identisk afgiftssystem i alle medlemslande. Efter erfaringer fra andre lande – først og fremmest USA – kan der godt opretholdes mindre forskelle imellem de enkelte staters afgiftssystemer, uden at dette nødvendiggør en grænsekontrol.

Harmoniseringsprocessen er tilrettelagt i to led. For det første en såkaldt stand still-ordning, der skal hindre medlemslandene i inden for overgangsperioden at fjerne sig fra hinanden i afgiftsmæssig forstand. Den egentlige tilnærmelse skal herefter gennemføres via et regelkompleks, der i hovedtræk omfatter regler om moms, punktafgifter, rejsegods og frilagere.

Ud over de rent fiskale og handelsmæssige hensyn og hensynet til etableringen af det indre marked har det fra tid til anden været drøftet, om og – i givet fald – i hvilket omfang mere sektorpolitiske hensyn til især sundhed, miljø og energibesparelse skulle indgå i harmoniseringprocessen. Kommissionen har endnu ikke markeret en helt klar holdning til disse spørgsmål, men som udgangpunkt finder man, at tilgodeseelse af disse hensyn ikke må komme til at virke konkurrenceforvridende, og at de derfor bør indgå i en fælles politik på området, hvilket også tilsiges af disse problemers internationale og grænseoverskridende karakter. Man er således nu fra Kommissionens side begyndt at forberede sig på fremlæggelse af forslag til fælles miljø/energiafgifter.

2.3.1. Moms (Merværdiafgift)

På momsområdet er der i tidens løb vedtaget en række direktiver, hvoraf det såkaldte 1. momsdirektiv (67/227/EØF), der pålægger medlemslandene at indføre et merværdiafgifts- eller momssystem, og det 6. momsdirektiv

(77/388/EØF), der harmoniserer beregningsgrundlaget må anses for nogle af de mest grundlæggende og centrale (Jf. endvidere direktiverne 69/463/EØF, 71/401/EØF, 72/250/EØF, 78/583/EØF, 79/1072/EØF, 80/368/EØF, 83/181/ EØF, 83/648/EØF, 84/386/EØF, 86/247/EØF og 89/465/EØF).

Som led i den yderligere harmoniseringen er der vedtaget et direktiv om fritagelse for moms og punktafgifter ved midlertidig indførsel fra andre medlemslande af private motorkøretøjer, campingvogne, lystfartøjer, privatfly, cykler og rideheste (83/182/EØF) og af personlige ejendele (83/183/ EØF), om støtte til visse landbrugere (85/361/EØF, 20. momsdirektiv), om tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige, der ikke er etableret i Fællesskabet (86/560/EØF, 13. momsdirektiv), og om midlertidig indførsel af andre vare end transportmidler (85/362/EØF, 17. momsdirektiv).

Hertil kommer en række forskellige direktivforslag, der også vedrører moms. Der foreligger således et forslag om kunstgenstande, antikviteter m.v (KOM(88)846), om forsyninger i skibe, fly og internationale tog (KOM(79) 794), om at visse varekøb ikke giver fradrag i moms (KOM(82)870 og KOM(84)84), om ud-/ og indførsel af varer fra et medlemsland til et andet (KOM(84) 318) om diverse supplerende bestemmelser til præcisering af 6. momsdirektiv (KOM(84)648 ændret ved KOM(87)315) og om fritagelse eller forenkling af momsbetalingen for mindre og mellemstore virksomheder (KOM(86)444 og KOM(87)524).

I 1987 fremkom Kommissionen med en række forslag til en mere samlet plan for en momsharmoniseringen. (Jf. KOM(87)321 om tilnærmelse af momssatser, KOM(87)322 om fjernelse af afgiftsmæssige grænser, KOM(87)-323 om en momskompensationsordning og KOM(87)324 om satstilnærmelser på grundlag af et stand still- princip. Jf. også den sammenfattende meddelelse fra Kommissionen KOM(87)320).

Dette system går ud på, at der lægges et destinationsprincip til grund, således at momsen tilfalder det land, hvor konsumtionen finder sted (forbrugslandet). Undtagelsen er salg til private i andre EF-lande, bortset fra enkelte udvalgte varer som personmotorkøretøjer og ved postordresalg. Der er i den forbindelse forudsat et clearings- og kontrolsystem der sikrer, at det er forbrugslandets momssats, der lægges til grund, når varer og tjensteydelser bevæger sig fra et momsområde til et andet. Der er dog senere fremkommet en række ændringsforslag til denne metode (KOM(89)260), bl.a. muligheden for momsfri transaktioner mellem dele af en koncern beliggende i flere medlemslande.

Forslagene i disse harmoniseringsbestræbelser går nærmere ud på at ændre i det grundlæggende 6. direktiv, hvorved varekøb og -salg over landegrænserne sidestilles med indenlandsk køb og salg, og at iværksætte en clearingsordning

landene imellem, der kan erstatte det nuværende system med godtgørelse af moms ved ekport og tilsvarende pålæggelse af moms i indførselslandet. Endelig er der forslag om en harmonisering af momssatserne.

Hovedfundamentet i harmoniseringsforslagene på momsområdet forudsatte et 2-delt momssystem med en normalsats inden for et interval og en reduceret sats ligeledes inden for et interval. De intervaller, der var fremme, udgjorde dels et 14-20%-interval og dels et 4-9%-interval. En harmonisering efter dette mønster vil således ikke følge det hidtidige nordiske (og engelske) system med én moms-sats. Og det var spørgsmålet, om der i sidste ende vil blive åbnet mulighed for at bibeholde systemer med kun én sats. Det var tanken, at skattebasen for den reducerede sats, der forudsattes at udgøre omkring en tredjedel af momsgrundlaget, hovedsagelig skulle omfatte levnedsmidler, vand, lys og varme, lægemidler, personbefordring og bøger, aviser og tidsskrifter. Alle andre varer og tjenstydelser, der omfattes af basen efter det 6. momsdirektiv, skulle så afgiftsbelægges med normalsatsen.

Efter den seneste plan skal der anvendes en overgangsordning fra det indre markeds etablering 1.1.1993 og frem til 1.1.1997, hvor den endelige ordning automatisk skal træde i kraft. I overgangsperioden skal varer til erhvervsdrivende afgiftsfritages i oprindelseslandet, hvorefter momsen pålægges i destinationslandet. Efter den endelige ordning anvendes et oprindelsessystem, således at momsen pålægges i oprindeleslandet, men med forbrugslandets sats. En momsudligningordning skal sikre, at det er forbrugsstaten, der modtager momsen. Samtidigt skal der i stedet for intervalsystemet anvendes en mindstesats på henholdsvis 15% og 5% for de to afgiftsgrupper.

2.3.2. Punktafgifter

På punktafgifternes område er der tidligere vedtaget nogle direktiver til harmonisering af afgifter på tobak (Direktiverne 72/464/EØF, 79/464/EØF, 79/32/EØF, 80/369/EØF, 80/1275/EØF, 81/463/EØF, 82/877/EØF og 84/217/EØF).

I forbindelse med det indre marked er det Kommissionens hensigt, at punktafgifterne primært skal harmoniseres omkring cigaretter og tobaksvarer, alkoholholdige drikkevarer og mineralolieprodukter (jf. om alkoholholdige drikke og vin KOM(72) 225/2 og KOM(72)225/3 samt KOM(82)153 og KOM(85)150 og 151 og KOM(87)325, om cigaretter og tobak KOM(80)69), KOM(87)325 og 326, og om mineralolier KOM(73)1234 og KOM(87)327. Jf. også konverteringsdirektivet KOM(87)324, der omfatter både moms og punktafgifter). Udgangspunktet var her en afgiftssats på basis af gennemsnittet for alle medlemslandene på de pågældende varer. For øvrige afgifters vedkommende var hovedsynspunktet, at afgifter, der giver anledning til

grænsekontrol, bør bortfalde helt. Afgiftsharmoniseringen berører således ikke de afgifter, der pålignes indenlandsk, hvilke for de nordiske lande først og fremmest vil sige registeringsafgifter på motorkøretøjer og vægtafgifter. En tilpasning på dette område vil derfor primært kunne forventes at blive fremkaldt af det almindelige mere generelle markedsbestemte konkurrencepres på skattesystemet.

Fra 1989 (KOM(89)525, KOM(89)526 og KOM(89)527) tog man dog udgangspunkt i et system for beskatninge af tobak og alkoholholdige drikke samt benzin ved minimums- og målsatser, dog uden nogen angivelse af tidsrammen for målsatserne, og for olieafgifterne iøvrigt i et system med afgiftsbånd.

2.3.3. Rejsegods

Om ikke erhvervsmæssigt rejsegods er der ligeledes vedtaget en række direktiver (Direktiverne 69/169/EØF, 74/651/EØF, 81/934/ EØF, 78/1035/-EØF, 81/933/EØF, 81/934/EØF, 83/181/EØF, 83/182/ EØF og 68/297/EØF). Der er tale om en gradvis udvidelse af adgangen til for privater personer at medføre varer m.v. fra andre medlemslande. Ordningen hænger naturligvis ret nøje sammen med harmoniseringen af moms og punktafgifter. Det er imidlertid hensigten (KOM(90)76), at fra 1/1 1993 skal der ikke gælde begrænsninger for rejsegods til privat brug.

2.4. Andre væsentlige skatterelevante harmoniseringsområder

Regeldannelser, der mere eller mindre direkte har skattemæssige konsekvenser, kan naturligvis forkomme i mange forskellige sammenhænge inden for det EF-retlige system. Selv om det indlysende vil være lidt af en skønssag, hvad der er rimeligt at nævne, fremtræder dog visse retsakter og initiativer med en så væsentlig skattemæssig relevans, at det vil være helt nærliggende særligt at fremhæve dem.

I forbindelse med den selskabsretlige harmonisering er det navnlig forordningen om den Europæiske Økonomiske Firmagruppe og forslaget om det Europæiske Selskab, der indeholder mere centrale skattemæssige regler.

2.4.1. Europæisk firmagruppe

Fra 1. juli 1989 har der kunnet opretes Europæiske Økonomiske Firmagrupper efter vedtagelsen af en forordning (2137/85/EØF). Efter forordningen kan firmaer, til dels efter fransk-belgisk forbillede, under nærmere angivne betingelser aftale et samarbejde, der minder om interessentskaber eller joint ventures, omend i noget tættere form. Ordningen retter sig især mod mindre virksomheder og personlige erhvervsdrivende og har først og fremmest til

formål at lette og udvikle deltagernes økonomiske formåen, men ikke at skabe selvstændige økonomiske gevinster. Kun erhvervsdrivende i medlemslande kan deltage, og dette udelukker således indtil videre det nordiske samarbejde, i det mindste i direkte form.

Det er det enkelte medlem, der som udgangspunkt skal opgøre sin skattepligtige andel af overskud og formue i firmagruppen og betale skat heraf i.h.t. de nationale regler for skattepligt, skatteberegning og skatteopkrævning i medlemmets hjemland. Der er således ikke tale om noget selvstændigt skattesubjekt.

2.4.2. Det Europæiske Selskab

Forslaget til en forordning, der åbner adgang til inden for medlemslandene at etablere det Europæiske selskab som en overnational selskabsform underlagt en selvstændig EF-selskabslovgivning, og som blev fremsat i 1988 (KOM(88)-320 og KOM(89)268), er derimod endnu ikke vedtaget. I skattemæssig henseende forestiller man sig, at et selskab skal underlægges beskatningen i det land, hvor det er hjemmehørende, dvs. hvor det har sin ledelse, men med særligt gunstige regler for adgang til at fradrage underskud fra datterselskaber og filialer i andre lande, herunder også 3.lande uden for fællesskabet.

2.4.3. Andre områder

For regnskabsreglernes vedkommende kan det måske som særligt vigtigt fremhæves de tanker, der i EF er om at skabe en snæver kobling imellem regnskabsreglerne og skatteregler, d.v.s et system, der minder om de principper, der kendes i Tyskland og Frankrig. Disse tanker kommer således bl.a. til udtryk i direktivforslaget om virksomhedsoverskud. Der kan således blive tale om at anvende et fælles skatte- og firmaregnskab som grundlag for skatteberegningen. Dette vil imidlertid bryde med de principper, der for tiden er gældende i en række lande.

Også ophævelse af valutareguleringerne fra 1.7.1990 (88/361/ EØF) dog med forlængede frister for en række lande, spiler her en stor praktisk rolle i skattesammenhæng, ikke mindst i kontrolmæssig henseende. Renteskatteforslagets fremkomst havde således direkte sammenhæng med denne valutaliberalisering.

3. Det nordiske skattesamarbejde

Der findes allerede nu et ganske omfattende samarbejde mellem de nordiske lande på skatteområdet. Der er dog ikke tale om nogen »overnational« ordning,

men om mere klassiske overenskomster uden noget direkte formelt harmoniseringssigte. Disse aftaler er imidlertid indholdsmæssigt ganske vidtgående.

3.1. Den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst

Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige har den 22.3.1983 som et internationalt særsyn vedtaget en multinational eller unilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst med det formål at ophæve eller lempe international dobbeltbeskatning på indkomst- og formuebeskatningens område. Det normale på dette område er næsten udelukkende bilaterale aftaler mellem alene to stater med udgangspunkt i den såkaldte OECD-modeloverenskomst.

Ved siden af den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst findes der yderligere en række bilaterale overenskomster mellem nordiske lande f.eks. inden for arvebeskatningens område.

3.2. De nordiske grænsegængeraftaler

Som følge af tidligere overenskomster og protokolbestemmelser i tilknytning til den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er der etableret grænsegængeraftaler om indkomst- og formuebeskatning for personer, der har fast bopæl i ét nordisk land, men arbejder i et andet.

Danmark og Sverige har således senest indgået en aftale med virkning fra 1.1. 1987 om beskatning af grænsegængere, der arbejder i det ene af landene, men har bopæl i det andet, hvorefter beskatningen sker efter bopælskriteriet. Tilsvarende er der indgået aftaler om grænsegængere ved de fælles finsk-norsk-svenske grænseområder.

3.3. Den nordiske arbejdsgruppe om harmonisering af moms

På et nordisk finansministermøde i marts 1986 blev det besluttet at nedsætte en særlig arbejdsgruppe for at udrede mulighederne for at harmonisere de generelle omsætningsafgiftssystemer i Norden. Arbejdsgruppen har hidtil afgivet 2 rapporter.

3.4. Nordisk myndighedssamarbejde

For så vidt angår myndighedssamarbejdet, sker dette dels i kraft af en ret vidtgående bistandsaftale, dels via et udstakt uformelt samarbejde. Dette samarbejde vil blive taget nærmer op i kapital V om myndighedssamarbejdet.

4. Strukturforskelle inden for samordnings- og harmoniseringsbestræbelserne

Bestræbelserne på at tilnærme skattestrukturerne inden for henholdsvis EF-området og kredsen af de nordiske lande er sket på helt forskellige præmisser.

Inden for EF-området er man bundet af en overordnet traktatmæssig harmoniseringspligt, der kan håndhæves i et selvstændigt overnationalt institutionaliseret retssystem inden for fællesskabets rammer. Disse bestræbelser har imidlertid indtil nu kun i begrænset omfang reelt tilnærmet medlemslandenes skattestrukturer til hinanden.

De nordiske landes samordningsmodel hviler fuldt ud på frivillige aftaler imellem helt suveræne parter, der er indgået i det omfang, man har kunnet opnå enighed på et område. Alligevel har man inden for dette system i vidt omfang kunnet opnå resultater, der tilsammen har etableret et tættere mønster af struktursammenfald, end hvad man hidtil har set andre steder.

Det kan derfor med en vis ret hævdes, at den mere uformelle og mindre bureaukratiske samarbejdsform i Norden har udvist en ganske betydelig effektivitet i relation til harmoniseringen af skattestrukturen, set i forhold til andre sammenlignelige landegrupper.

KAPITEL IV

Forvaltningsstrukturen

Vurderingen af et lands generelle skatteklima beror ikke alene på den måde,hvorpå beskatningen er sammensat, men også på hvor hensigtsmæssigt den føres ud i livet.

På samme måde som det er tilfældet med indretningen af skattesystemets materielle eller indholdsmæssige side, er også fremgangsmåden ved beskatningens implementering præget af kompleksitet og nuancerigdom, der vil gøre en mere detaljeret sammenligning landende imellem ganske uoverskuelig. I realiteten ville en fuldstændig beskrivelse få karakter af et indviklet netværk på mange niveauer. En sammenligning, der skal føre til en forståelse for de mere afgørende forskelle og ligheder mellem den fremgangsmåde, der på dette område benyttes i de nordiske lande set i forhold til EF-landene, må derfor koncentrere sig om at udlede en række af de mere overordnede bestanddele inden for den administrationsform, der er opbygget med det formål at føre beskatningen ud i livet.

1. Indledning

Ser man problemstillingen ud fra borgerens synsvinkel, kan forskelle og ligheder, der har mere afgørende betydning for opfattelsen af skatteklimaet, mange gange bedst anskues ud fra en magt eller kompetencesynsvinkel, idet det her bliver ganske afgørende, hvem der har magt eller kompetence til at fastsætte eller ændre en skattemæssig tilstand. Set i dette perspektiv vil en beskrivelse, der koncentreres om den ydre organisatorisk/strukturelle side af administrationssystemet, derfor kunne give et ganske godt indtryk af de mere centrale elementer i det billede, der tegner landenes forskellige opbygninger på dette felt.

I praksis vil det også blive vanskeligt at beskrive magt/kompetenceforholdene ud fra andet end den udadtil synbare struktur. De bagvedliggende mere skjulte og til tider også uofficielle magtstrukturer udgør naturligvis i praksis en yderst relevant problemstilling af navnlig sociologisk/psykologisk

observans, men det er omvendt lige så klart, at denne problemstillings karakter og omfang falder langt uden for rammerne af det, som det er muligt at beskrive i denne sammenhæng. Kernen i den her valgte beskrivelsesform er at fastlægge de forhold, der er mere afgørende for en bedømmelse af forskellige administrative systemers »systemfremmedhed« i forhold til hinanden. Indledningsvis er det imidlertid nødvendigt lidt nærmere at fastslå, hvad den administrative beskatningsopgave egentlig går ud på, og hvad den indeholder, for på denne måde at klarlægge den beskatningsfunktion, som rollefordelingen i det administrative system er struktureret til at føre ud i livet.

1.1. Beskatningsopgavens udformning

I såvel de nordiske lande som i EF-landene er adgangen til at beskatte borgerne som altovervejende hovedregel grundet i et legalitetsprincip. Dette betyder, at der dels forudsættes en ret tæt lovregulering af skatteområdet, dels udelukker det i princippet en arbitrær skattepålægning, hvor regering og forvaltning mere eller mindre på egen hånd kan pålægge borgerne skatter. Den overordende indretning af beskatningen er således et lovgivningsanliggende, der er forbeholdt den lovgivende forsamling. I en række lande er der dog inden for lovgivningens rammer adgang til for selvstændige lokale instanser som regioner, provinser, kommuner m.v. bl.a at fastsætte størrelsen af en række lokale skatter, som hovedregel tillægsskatter til i forvejen eksisterende statslige skatter. Disse mere specielle forhold er tidligere omtalt nærmere i afsnit III. 5. Visse – typisk beløbsmæssigt mindre betydende – dele af de lokale opkrævninger befinder sig dog mere eller mindre i en »gråzone« imellem skatter og brugerbetaling og vil derfor ikke altid være underkastet de samme strenge legalitetskrav, der som hovedregel gælder for de egentlige skatter.

1.2. Beskatningens gennemførelse

I overenstemmelse med den principielle og grundlæggende sondring, der i den vestlige verden normalt lægges imellem den lovgivende og udøvende magt, er beskatningens gennemførelse derimod et regeringsanliggende. Det er således den eller de politiske ministres ansvar, der har beskatningen som forretningsområde, at føre skattelovgivningen ud i livet. Som regel overlades dog en del af den politiske detailregulering i forbindelse med iværksættelsen af beskatningen til regeringen eller den ansvarlige minister. Så langt er der tale om en fundamental lighed imellem landene. Det er når den praktiske iværksættelse af opgaven gribes an, forskellene begynder at vise sig for alvor.

1.2.1. Beskatningen er primært en offentlig forvaltningsopgave
Den praktiske gennemførelse af denne opgave er i vore del af verden som overvejende hovedregel et centralt offentligt forvaltningsområde. De udliciteringer af beskatningen, der jævnligt forekom i før-konstitutionel tid, hvor skattefordringen, eller endda selve beskatningsretten, ofte blev solgt eller pantsat til private, er stort set ukendte i dag. Beskatningen er nu engang et ret så stærkt indgreb i borgernes sfære, og et så vitalt udtryk for statsmagtens udøvelse er typisk underlagt stærke konstitutionelle bindinger. Ud over de rent konstitutionelle bindinger om myndighedsudøvelse er spørgsmålet om, hvorvidt eller i hvilket omfang beskatningsfunktionen i øvrigt skal være en offentlig eller privat opgave, imidlertid som udgangspunkt rent ideologisk og effektivitetsbetinget. Reelt bliver opgaven dog kun sjældent i moderne tid forsøgt udlagt til hel- eller halvprivat virksomhed, selv om muligheden ikke sjældent berøres i den politisk debat. Udliciteringer af opgaver til private inden for de centrale beskatningsopgaver sker i praksis kun i ret begrænset omfang og som regel kun ved mere perifere funktioner uden direkte borgerkontakt eller ved rent servicebetonede opgaver, f.eks. skatteberegning m.v. ved private edb-virksomheder, kuverteringsopgaver o.l. Anvendelse af ekstern privat revisionsbistand forekommer også, men i princippet kun til interne funktioner. Den egentlige myndighedsudøvelse i forbindelse med beskatningens gennemførelse er stort set overalt forbeholdt offentlige myndighedsinstanser.

Den mest betydningsfulde afvigelse fra hovedreglen om, at beskatningsopgaverne er myndighedsopgaver, er, når der bortses fra de forpligtelser, der pålægges den enkelte skatteyder selv, først og fremmest kildeskatteordningen, også kendt som det såkaldte PAYE-system (pay as you earn), der i forskellige variationer kendes i alle landene. Også de ansattes eventuelle andel af sociale bidrag m.v. administreres på samme måde. I nogle lande er også banksystemet i et vist omfang inddraget i opkrævningsopgaven. Der er dog her som sagt alene tale om en opkrævningsopgave og på et stort set fuldt objektiveret grundlag, idet opgaven kun indebærer en procentuel tilbageholdelse af en løn eller udbyttedel. Den lagt mere følsomme ligningsfunktion, med adgang til oplysninger om den skattepligtiges private forhold i videre omfang, holdes uden for, ligesom adgangen til egentlig myndighedsudøvelse heller ikke kommer på tale.

I tilknytning til den egentlige beskatningsopgave påhviler der dog også borgerne en ikke uvæsentlig belastning i form af pligten til i vekslende omfang at meddele skatteadministrationen oplysninger – på opfordring eller som generel indberetningspligt – om tredjemands skatterelevante forhold. Dette informationsgrundlag kan herefter finde anvendelse enten direkte i ligningsprocessen eller som kontrolmateriale.

Opgaven med at få skattesystemet til af fungere forudsætter således som udgangspunkt en administrativ indsats i såvel den private som den offentlige sektor. Hvor stor en del af opgaven man i det enkelte land vælger at lægge det ene frem for det andet sted, kan være stærkt forskelligt. I nogle lande forudsættes det grundlæggende, at borgeren selv skal udføre arbejdet med at opgøre og indbetale sin skat. Her får myndighedsopgaven naturligvis i højere grad karakter af en ren kontrol- og indbetalingsregistreringsfunktion. I andre lande påtager myndighederne sig i vidt omfang opgaven med at indsamle ligningsoplysninger, foretage skatteberegninger og iværksætte opkrævninger. Skatteforvaltningen udfører således her i meget betydelig grad opgaver, der giver forvaltningsfunktionen et stærkere præg af en servicefunktion over for borgerne. I det omfang man i øvrigt meningsfuldt kan tale om en service, når målet er ufrivillig inddragelse af økonomiske midler fra borgerne. Det er indlysende, at graden af denne service spille en rolle for forvaltningsapparatets omfang og det ressourceforbrug, det offentlige må anvende, selv om de stordrifts- og rationaliseringsfordele, der f.eks. i kraft af edb-drift er forbundet med en koncentration af opgaven, set i et samfundsøkonomisk perspektiv også må betyde noget for det samlede omkostningsniveau for et givet skattesystem. Det grundlag for vurderingen af de forskellige landes skatteklimaer, der her skal fremdrages, forudsætter imidlertid først og fremmest en vurdering af de dele af det administrative system, som borgeren kun i ringe grad er direkte herre over, d.v.s. de funktioner, der udføres i offentligt regi af skatteforvaltningen.

1.2.2. Begrebet skatteforvaltning

Selv om beskatningsfunktionen i såvel Norden som i EF-landene overvejende kan betragtes som et typisk offentligt forvaltningsområde, er skatteforvaltningsbegrebet ikke dermed en entydig størrelse. Alle offentlige beskatningsfunktioner udføres ikke nødvendigvis af den samme forvaltning, og skatteforvaltningen udføre i et vist omfang også opgaver, der ikke har karakter af beskatning. En sammenligning af de nordiske skatteforvaltningssystemer med dem der finder anvendelse i EF-landene, må derfor koncentreres om en række mere karakteristiske kerneopgaver for ikke at gøre billedet for uklart med inddragelse af alle de marginale særordninger, der findes i ethvert land. Om f.eks. en lokal ejendomsskat opkræves via et statsligt skattekontor eller af et lokalt kommunkontor, eller om en miljøafgift administreres af skattemyndighederne eller miljømyndighederne, eller om en vejafgift eller motorkøretøjsafgift henhører under skattemyndighederne eller under vej- eller politimyndighederne, siger ikke i sig selv så meget om det generelle administrative skatteklima i et land, idet sådanne forskelle normalt kun er udtryk for admini-

strative nuancer der ikke som sådan kan undre, når man bevæger sig over landegrænser eller blot fra en administrativ region til en anden. Det, der betyder noget, er, om man inden for de helt centrale beskatningsopgaver stilles over for andre og grundlæggende forskellige opbygninger af forvaltningsområdet, og om systemet generelt er udtryk for en større eller mindre kompleksitet. En belysning af disse forskelle og ligheder opnås bedst ved at sammenligne en række af de centrale og grundlæggende hovedopgaver, der kommer klart til udtryk i forvaltningsarbejdet og således karakterisere beskatningens gennemførelse.

1.2.3. Hovedopgaverne ved forvaltningen af beskatningen

De skatteforvaltende myndigheders grundlæggende opgave kan i korthed beskrives ved, at de skal føre de politisk fastlagte skatteintentioner – således som de kommer til udtryk i retsnormerne – ud i livet. Mere konkret kan man sige, at de skal realisere den ved lov fastsatte skattefordring over for borgerne, således at den kommer til indtægt i de kasser, der har krav på skatteprovenuet.

Opgaven kan, bl.a. i overensstemmelse med fremstillingen af skattestrukturen i kapital II, anskues og beskrives ud fra flere forskellige indfaldsvinkler. For det første dækker opgaven en række forskellige skattearter, f. eks. indkomstskat, formueskat, moms, gave- og arveskat, forskellige punktafgifter o.s.v., det vil sige en anskuelse der først og fremmest retter sig imod skatteobjektet eller den værdi, indtægt, tilstand eller aktivitet, der skal betales skat af. For det andet retter beskatningen sig imod forskellige skattesubjekter. Her er det afgørende spørgsmål ikke, hvad der skal beskattes, men hvem der skal beskattes; personer, familier, selskaber, virksomheder, firmagrupper, boer, fonde, foreninger o.s.v. For det tredje ligger der en række hovedfunktioner i beskatningens gennemførelse. Set ud fra en funktionsbestemt synsvinkel kan forvaltningens hovedopgaver beskrives som opdelt i, at fastsætte og/eller kontroller det individuelle beskatningsgrundlag, at beregne og/eller kontrollere skattefordringens konkrete størrelse og at opkræve/modtage skattebeløbet. Ved siden af disse kerneområder ligger der dog også nogle centrale forvaltningsfunktioner i understøttelsen af den politiske styring, dels i form af medvirken til lovforberedelse dels medvirken til ministerstyringen og den almindelige administrative styring på området. Endvidere medvirker skattemyndighederne i den klagebehandling, der skal sikrer at skattefordringen realiseres lovligt og rigtigt i henhold til retsgrundlaget og endelig i administrationen af de straffebestemmelser, der skal modvirke skatteundragelser.

Disse hovedopgaver må imidlertid også ses på baggrund af den omstændighed, at forvaltningsstrukturen i de fleste lande fra gammel tid også er præget af to grundlæggende forskellige måder at beskatte på. Uanset hvad

beskatningsformen er, eller hvem den retter sig imod, giver den sig som nævnt udslag i etableringen af en økonomisk pengefordring (der ses her bort fra tidligere tiders beskatning i naturalier) til det offentlige, der igennem inddrivelse effektuerer beskatningen. De oprindeligt mest anvendte beskatningsformer, især told, afgifter og ejendomsskatter, rettede sig imod økonomisk værdi som beskatningsgrundlag, enten værdier i form af fast ejendom, eller værdier der indgik i økonomiske transaktioner, typisk en enten national eller international grænseoverskridelse. Forvaltningsopgaven består her fundamentalt af en værdiansættelsesprocedure, evt. i standardiseret form som mængdeskat (vægt, antal el.l.). Den grundlæggende anden beskatningsform indkomstbeskatningen er – i det mindst i mere væsentlig betydende form – af nyere dato og bygger på et helt andet skattegrundlag. Her beskatter man på grundlag af et resultatopgørelsesprincip af nærmere definerede økonomiske aktiviteter. Her består den centrale opgave således i at opgøre et økonomiske resultat på et eksakt (regnskabsmæssigt) grundlag. Her har man dog også – især i den mere permanente indkomstbeskatningens start omkring århundredeskiftet – i et vist omfang været henvist til mere standardiserede eller skønsmæssige løsninger, uden at dette dog ændrede det grundlæggende udgangspunkt: resultatopgørelsesprincippet. Det er imidlertid indlysende, at beskatning, der henholdsvis bygger på et vurderings- eller skønsprincip og på et princip om resultatopgørelse, kræver afgørende forskellige metoder og derfor betyder to principielt forskellige forvaltningsopgaver.

Disse mange forskellige anskuelsesformer på opgaverne påvirker naturligvis alle den måde, hvorpå et forvaltningsapparat må opbygges eller beskrives, og må derfor i praksis ses i sammenhæng som en helhed. Der er i tale om nogle grundlæggende, men samtidig indbyrdes modstridende strukturelle tankegange, der på forskellig vis har haft indflydelse på, hvordan både de nordiske og europæiske skatteforvaltningsapparater er blevet opbygget, ligesom de også har påvirket lovgivningsstrukturen, der tilsvarende er præget af tilnærmelsesvis de samme indfaldsvinkler. I praksis er resultatet af disse tankegange i de fleste lande blevet en blandingsstruktur, hvis grundelementer nødvendigvis må respekteres ved en sammenligning.

2. De administrative organisationsformer

Den måde, som det administrative system er organiseret på, må således forstås ud fra en række mere grundlæggende forudsætninger og principper. Med udgangspunkt i en oversigt over hovedbestanddelene i de enkelte landes administrative systemer kan nogle af de mere centrale principper i for-

valtningsstrukturen danne grundlag for en nærmere belysning af beskatningsopgavens hovedfunktioner.

2.1. Kort oversigt over de nationale administrative opbygninger

For at forstå de administrative funktioner, der virker til at realisere skatteforordringen, er det praktisk indledningsvis at have et vist overblik over hovedtrækkene i opbygning af forvaltningens enkelte organisatoriske elementer i de forskellige lande. Det vil allerede heraf fremgå tydeligt, hvor store forskelle der findes i kompleksiteten inden for forvaltningsstrukturen fra land til land, alene når den administrative hovedstruktur i det enkelte land kort bliver skitseret.

Danmark

Den danske beskatning henhører under Skatteministeriet, der består af dels et departement, dels en told- og skattestyrelse. Departementet har til opgave at udføre det lovforberedende arbejde samt medvirke til udformingen af skattepolitikken, hvorimod den administrative implementering henhører under styrelsen. De to enheder er organisatorisk sidestillet under skatteministeren. På indkomstbeskatningens område udføres en række styringsfunktioner under det selvstændige Ligningrådet og styrelsen i fællesskab. Rådet er sammensat af sagkyndige, politiske repræsentanter og interesserepræsentanter. På regionalt plan er landet opdelt i 31 told- og skatteregioner, der dels varetager moms- og afgiftsadministration, dels fører tilsyn med de 275 selvstændige kommunale skattemyndigheder, der foretager skatteansættelserne på indkomst- og formuebeskatningens område. De kommunale skattemyndigheder er i styringsmæssig henseende på en række områder underlagt kommunalbestyrelserne. Skatteopkrævningen af indkomstskatter sker centralt med kommunal bistand, hvorimod moms og afgifter stort set opkræves af de regionale skattemyndigheder. Klagebehandlingen varetages af selvstændige skatteankenævn, hvoraf der findes et i hver kommune. Øverste klageinstans er Landsskatteretten. På begge niveauer er der helt eller delvis tale om administrative lægmandsorganer. På moms- og afgiftsområdet findes der et særligt administrativt klagenævn. De administrative klageinstansers afgørelser kan som hovedregel indbringes for de ordinære domstole.

Finland

I Finland henhører beskatningen under Finansministeriets skatteafdeling. På centralt plan er administrationen delt mellem en Skattestyrelse og en Toldstyrelse. Skattestyrelsen har ansvaret for indkomst- og selskabsskat, formueskat, socialbidrag og forbrugsskatter. Regionalt findes der 11 länsskatte-

verker og lokalt 214 skatteverker/skattebyråer. Skatteansættelsen af indkomst- og formueskat foretages dog ikke af disse myndigheder selv, men formelt af kommunalt valgte selvstændige lægmandsorganer i form af 461 skattenämnd eller af de 12 länsskattenämnd. Toldområdet administreres af Toldstyrelsen med 35 regionale tolddistriktsforvaltninger. Klagebehandlingen henhører som hovedregel under de almene forvaltningsdomstole.

Norge

Finans- og tolddepartementet er ansvarlig for den norske beskatning. Departementet varetager den overordnede styring af skatteområdet og lovgivningsarbejdet. Den praktiske implementering varetages af et skattedirektorat, et told- og afgiftsdirektorat og et olieskattekontor. Under skattedirektoratet findes der 19 fylkesskattekontorer og på lokalt plan 448 lokale skattekontorer. Fylkesskattekontorerne varetager momsadministrationen og tilsynet med den lokale skatteadministration. De lokale skattekontorer administrerer indkomst- og formueskatten. Der er til hvert skattekontor tilknyttet et kommunalt valgt ligningsnemnd, der foretager den egentlige formelle skatteansættelse. Ændringer af skatteansættelser på regionalt eller centralt niveau sker også ved anvendelse af særlige selvstændige nævn. Olieskattekontoret administrerer centralt den særlige olieskat og foretager centralt skatteansættelsen af en række udlændinge, der arbejder i Norge. Det er endvidere besluttet at oprette et centralt skattekontor til skatteansættelse og kontrol af de største virksomheder. Under told- og afgiftsdirektorater findes der 11 toldkontorer, der varetager told- og afgiftsadministrationen. Skatteopkrævningen af indkomstskat og socialbidrag varetages af kommunerne, hvorimod moms og afgifter opkræves af henholdsvis fylkesskattekontorerne og de lokale toldkamre. Klagebehandlingen sker i særlige administrative klagenævn. Der findes således et overligningsnemnd i hver kommune. I hver fylke findes der et fylkesskattenemnd, der fungerer som både klage- og revisionsmyndighed. De afgør derfor også sager, der rejses af fylkesskattekontoret. Endvidere findes der et Riksskattenemnd som sidste administrative klageinstans. Lignings- og klagenævnene er alle lægmandsorganer, men skattesager kan også indbringes for de ordinære domstole.

Sverige

Skatteområdet henhører under finansdepartementet, der varetager lovgivningsopgaven, hvorimod den praktiske implementering henhører under det delvist selvstændige Riksskatteverk, der ledes af en styrelse bestående af embedsmænd og lægmænd. Toldadministrationen henhører tilsvarende under et særligt Tullverk med en Generaltullstyrelse. På regionalt plan er landet opdelt

i 24 länsskattemyndigheter med selvstændige styrelser, der igen har 120 lokale skattemyndigheder under sig.

Toldadministrationen er selvstændigt organiseret med lokale toldkamre. Opkrævning af skatter foretages enten centralt for en række afgifters vedkommende og ellers af de regionale skattemyndigheder, der også administrer momsordningen. Tvangsinddrivelser foretages dog af 24 særlige regionale kronefogedmyndigheder. Klagebehandlingen varetages af de almene forvaltningsdomstole.

Holland

Beskatningen varetages på centralt plan af to generaldirektorater i finansministeriet, hvoraf det ene har ansvaret for lovgivning og skattepolitik og det andet for den administrative implementering. På regionalt plan er der 8 skattedirektorater foruden en særlig informations- og efterforskningsenhed og et direktorat for driften af databehandlingen. Skatteadministrationen på lokalt plan er organiseret med fire forskellige inspektorattyper. Der er således 100 inspektorater, der administrerer direkte skatter, herunder indkomst-, formue- og lønskatter. Udbytte- og selskabsskatter administreres af 11 særlige inspektorater. Der er endvidere 31 inspektorater for told, punktafgifter og merværdiskat og tilsvarende 10 for arveskat og stempelafgift. Endelig er der 19 særlige skatterevisionskontorer og 88 lokale opkrævningskontorer.

Klagebehandlingen er henlagt under de almene forvaltningsdomstole.

Belgien

I Belgien er beskatningen henhørende under »Ministère des Finances«, hvor administrationene af skatteområdet styres af en enhed i ministeret, der benævnes »Administrateur General des Impots« og ledes af »Comitè de direction des administrations fiscals«, der er en embedsmandsstyrelse.

Administrationen varetages af 4 generaldirektorater:

- Matrikelvæsen (Cadastre),
- Told og afgifter (Douanes et accises),
- Moms, registervæsen og statlig ejendom (TVA, de l'Enregistrement et des Domaines) og
- Direkte skatter (Contributions directes).

Hertil kommer et særligt generaldirektorat (Inspection speciale des impots), der er en tværgående kontrolenhed for de forskellige skattearter og organiseret med 6 regionale direktorater og 32 inspektorater. Deres opgave er at forestå kontrol i større målestok og at forebygge, efterforske og retsforfølge skattesvig.

Generaldirektoratet for de direkte skatter er opbygget med et inspektorat for de centrale enheder og et for den eksterne skatteforvaltning. Den eksterne skatteforvaltning består af 15 regionale skattedirektorater »directions regionales« og et særligt regionalt kontroldirektorat »Directions des services de recherche«.

Under de regionale skattedirektorater findes en række forskellige specialiserede inspektorater. Der sker dog for tiden en vis omstrukturering af den belgiske skatteadministration.

Under det særlige kontroldirektorat findes der 8 inspektorater og en række specialenheder.

Afgiftsområdet administreres af en række lokale kontorer.

Klagebehandlingen henhører under de almene forvaltningsdomstole.

Frankrig

Skatteopgaverne udføres i Frankrig af 3 af finansministeriets generaldirektorater.

»Direction General des Impots« har skatteadministrationen på centralt, regionalt og lokalt plan under sig. På centralt plan findes dels den interne central skatteservice, dels den eksterne skatteservice med nationale opgaver. Der findes endvidere 20 »directions regionals«, 107 »directions des service fiscaux« (i princippet et i hvert af de departementer, som landet er opdelt i) og ca. 800 »centres des impots« og et tilsvarende antal opkrævningskontorer.

»Direction de la Comtabilitet Publique« har ansvaret for opkrævningen af direkte skatter (selskabskatter, indkomstskat, lokale skatter) og »Direction General des Douanes et des droits indirecte« for toldafgifter, olieafgifter og importmoms.

Klagebehandlingen henhører under de almene forvaltningsdomstole.

Luxembourg

Beskatningen i Luxembourg varetages af 3 direktorater direkte under finansministeren.

»l'administration des contributions directes et des accises« er ud over centrale afdelinger opdelt i en række eksterne enheder. Der er således et revisionskontor, et afgiftskontor og 8 opkrævningskontorer. Hertil kommer en edb-enhed og en statistisk enhed. Skatteansættelsen foretages af 25 kontorer for personbeskatning, 6 kontorer for selskabsbeskatning, 5 kildeskattekontorer, 1 kontor for ejendomsvurdering og 1 for afgifter.

Direktoratet for »l'administration de l'enregistrement et des domaines« varetager momsadministration og direktoratet for »l'administration des

douanes« tilsvarende toldopgaverne. Klagebehandlingen henhører under de almene forvaltningsdomstole.

Irland

Skattepolitik og skattelovgivning varetages af Finansministerens departement. Den praktiske administration udføres af »The Board of the Revenue Commissioners« bestående af 3 »Commissioners«, der er embedsmænd udpeget af finansministeren. »Revenue Commissioners« er opdelt i to hovedafdelinger med 2 »Commissioners« for »Inland Revenue« og 1 for »Custom and Excise«. Der er dog visse tværgående funktioner imellem de to enheder. Der er ingen regional skatteforvaltning i Irland, men alene 43 lokale skattekontorer, hvoraf de 22 er beliggende i Dublin.

Klager behandles af særlige »Appel Commissioners«, der er administrative klageorganer, og kan herefter indbringes for de almene domstole.

England

Beskatningsopgaverne i England henhører under »Her Majesty's Treasury«, der ledes igennem »The Office of the Lord High Treasurer«. Den formelle ledelse har »Prime Minister« under titlen »First Lord of the Treasury«, der sammen med »Chancellor of the Exchequer«, der er kabinetsmedlem, og fem »Junior Lords«, der er parlamentsmedlemmer, udgør »The Lord High Commissioners«. Den daglige ledelse varetages dog af »Chancellor of the Exchequer« sammen med 5 (vice-)ministre uden for kabinettet og en ledende embedsmand. De opgaver, der i lovgivnings- og styringsmæssig forstand vedrører beskatningen, er fordelt over en række forskellige afdelinger og enheder i ministeriet.

Beskatningen føres ud i livet af de to centrale organisationer »Inland Revenue« (IR), der administrerer de direkte skatter, og »HM Customs and Excise« (C&E), der administrerer told og inden- og udenlandske afgifter.
IR er opdelt i 15 »Regional Offices« og på lokalt plan i 632 »Tax Offices«. Herudover findes der 137 særlige »Collections Offices«.

C&E er underopdelt i 21 regionale enheder der varetager afgiftsadministrationen og opkrævningen.

Klagesager behandles i første instans enten af distriksopdelte »General Commissioners«, der er lægmandsorganer eller, af »Special Commissioners«, der består af særligt sagkyndige. Yderligere klagebehandling sker ved de almene domstole.

Tyskland

Tyskland adskiller sig grundlæggende fra de øvrige lande ved at være en egentlig forbundsstat. Denne afgørende forskel afspejler sig også i skatteforvaltningstrukturen. Den overordende skattepolitik samordens af forbundsfinansministeriet i samarbejde med delstaternes egne finansministerier. Skattelovgivningen udformes og vedtages herefter på forbundsniveau af Forbundsdagen. Den praktiske administration henhører under delstaterne. I hver delstat findes som regel et skattedirektorat, der styrer administrationen af såvel forbundsskatter som delstats- og lokale skatter. Stort set alt praktisk arbejde med beskatninger udføres i de ca. 550 lokale skattekontorer (Vesttyskland) eller i lokale told- og afgiftskontorer. Der findes dog et centralt forbundsskattedirektorat, der koordinerer dels kontrollen med store multinationale virksomheder, dels varetager kontakten til andre staters skattemyndigheder og administrerer de oplysninger, der i den forbindelse tilgår de tyske skattemyndigheder.

Klagebehandlingen sker i specialiserede skatteforvaltningsdomstole.

Grækenland

Finansministeriet har dels ansvaret for skattepolitikken og skattelovgivningen, dels for den centrale skattetjeneste, der omfatter styringen af skattemyndighederne, og for implementeringen af skattelovgivningen. Den centrale skattetjeneste er efter omfattende omorganisering af skatteforvaltningen nu hovedopdelt i et direktorat for indkomstbeskatning, et direktorat for skatterevision og -kontrol og et hovedkontor for vareomsætningskontrollen. På regionalt plan findes der 2 inspektorater for indkomstskat og på lokalt plan 288 lokale skattemyndigheder. Beskatningen af vareomsætning udføres af 11 regionale inspektorater.

Klagebehandlingen henhører under forvaltningsdomstolene.

Italien

Beskatningen i Italien henhører under finansministeriet, hvor opgaven er tillagt en statssekretær som ansvarsområde. Området er på centralt plan fordelt på 11 separate generaldirektorater, der efter et blandet system med både arts- og funktionsopdeling fordeler sig på:

- administration og personale,
- direkte skatter,
- indirekte skatter,
- organisation,
- told,
- særlig opkrævning,

- lokale skatter,
- internationale skatteforhold,
- rets- og klagesager,
- statslig ejendom og
- matrikelsystem.

På regionalt plan følges også en opdeling, der er præget af betydelig specialisering. Der er således 21 separate regionale inspektorater for direkte beskatning og 21 for indirekte beskatning, med hver sit system af lokale administrations- og opkrævningsenheder, i alt ca. 1100. Yderligere er toldmyndigheden helt selvstændigt organiseret. Der finder dog for tiden en omorganisering sted inden for toldområdet. Endeligt findes der direkte under finansministerens direkte kompetence den særlige landsdækkende og selvstændige kontrolmyndighed Guardia di Finanza, der er underopdelt på en række niveauer.

Klagebehandlingen henhører under de almene forvaltningsdomstole.

Spanien

Skatteområdet i Spanien ledes af en vice-minister i finansministeriet og er fordelt på 7 generaldirektorater for henholdsvis:

- samordning af skatteadministrationen,
- skatter,
- skatteopkrævning,
- told og afgifter,
- databehandling,
- skatte- og finanskontrol og
- skatteligning.

De 5 sidstnævnte er underlagt en fælles generaldirektør. Fordelt over landet findes der 17 skattekontorer på provinsniveau, 56 på regionalt niveau og 204 på lokalt niveau. Skattekontrollen udføres dels af en række centrale enheder, dels af kontrolenheder på provins-, regionalt og lokalt niveau. Skatteopkrævningen varetages af de lokale skattekontorer. Klagebehandlingen sker ved særlige skattedomstole.

Portugal

Beskatningen varetages på centralt hold af 3 generaldirektorater under finansministeriet. Der er således et generaldirektorat for skatter (D.G.C.I.), et generaldirektorat med ansvar for opkrævningen (D.G.T.) og et særligt toldgeneraldirektorat (D.G.D.). Både skattedirektoratet og tolddirektorater henhører under en fælles statssekretærs ansvarsområde.

Under generaldirektoratet for skatter henhører foruden centralenhederne 22 regionale direktorater og 372 lokale skattekontorer. Opkrævningen varetages af det andet selvstændigt generaldirektorat (D.G.T.), hvis lokale enheder dog samarbejder med de lokale skattekontorer. Moms opkræves centralt af skattegeneraldirektoratet og importmomsen af toldgeneraldirektoratet. Klagebehandlingen fortages af særlige skattedomstole.

2.2. Specialkompetence eller enhedsforvaltning

Et område, hvor der fremstår ret klare forskelle imellem landene, er spørgsmålet om, hvorvidt man bygger på et princip om myndighedsspecialisering eller et princip om enhedsforvaltning. De to principper markeres af to yderpunkter.

Det ene yderpunkt er, at forskellige og som grundregel indbyrdes uafhængige skattemyndigheder forvalter hver sin del af skatteområdet. Målet er her en koncentrering af specialviden inden for de enkelte sagsområder for på denne måde at opnå størst mulig sikkerhed for korrekte afgørelser. Grundlæggende bliver det naturligvis den konkrete afgørelses rigtighed, der kommer i højsædet. Dybest set er dette princip en naturlig følge af stærkt komplekse regelsæt, kombineret med krav om en høj grad af individuel retssikkerhed. Specialiseringen kan naturligvis følge mange forskellige kriterier, men som hovedregel følges de forskelle, der er imellem forskellige skattearter. Specialiseringen kan dog også give sig udslag i forhold til forskellige typer af skattesubjekter. Endelig kan sondringen følge funktionsbestemte kriterier. Det gennemgående træk ved denne model er imidlertid, at der er tale om en meget stærk specialisering, og at nødvendigt samarbejde sker mellem i princippet selvstændige og af hinanden uafhængige myndigheder.

Det andet yderpunkt er en myndighedsstruktur, hvor alle skattesubjekter for alle beskatningsarters vedkommende administreres samlet inden for en integreret myndighed, der udfører alle funktioner. Her lægges hovedvægten på de styringsfordele, der følger af helhedssyn, især ved kontrol, og på stordriftens effektivitetsfordele. Kompetencefordelingen på de forskellige niveauer følger alene stedlige/geografiske kriterier. Dette system bygger mere på hensynet til skatternes rolle som overordnet økonomisk styringmiddel og en mere generel retssikkerhedsanskuelse (gennemsnitsretssikkerhed). Systemet forudsætter for så vidt et ikke alt for komplekst regelsæt, og en øget vægt på dette princip vil ofte blive sammenkædet med forenklingsintentioner.

Begge begreber vil dog næsten altid i praksis være relative. Hverken en forvaltning, der bygger på specialiseringsprincippet, eller den rene helhedsorienterede eller holistisk prægede forvaltningsform findes rendyrket i nogle af landene. De to principper om henholdsvis enhedsforvaltninger og special-

kompetence kommer, som det fremgår, primært til udtryk igennem mere generelle målsætninger og bestræbelser, idet ingen lande kan siges alene at følge blot ét af principperne. I visse tilfælde ser man da også, at en udvikling imod en enhedsstruktur i vidt omgang blot dækker over en udskiftning af en ydre specialisering med en intern.

2.2.1. Opdelinger efter skattearter

Det forekommer hyppigt i en række lande, at man ved den administrative iværksættelse af beskatningen foretager en hovedsondring imellem skatter på den ene side, der administreres af skattemyndighederne, og told og afgifter på den anden side, der administreres af særlige told- og afgiftsmyndigheder. Sondringen følger således grundlæggende den føromtalte væsentlige metodeforskel, der ligger i, at de direkte skatter som regel bygger på resultatopgørelser, hvorimod afgiftsområdet bygger på et princip om værdiopgørelse. Artsopdelingsprincippet har naturligvis også et vist sammenhæng med sondringen direkte contra indirekte skatter. Denne sondring beskriver imidlertid i princippet kun, hvem der i sidste ende skal bære skattebelastningen, d.v.s. spørgsmålet om skatteovervæltningen. Der er dog en klar tendens til, at de direkte skatter, der fortrinsvis retter sig imod husholdningerne, forvaltes af skattemyndighederne, hvorimod de indirekte skatter, der primært opkræves hos erhvervslivet, administreres af told- og afgiftsmyndighederne. De to forvaltningsenheder får således på sin vis sin tyngde i hver sit skattesubjektområde.

Hvor gennemført opdelingen mellem skatte- og told og afgiftsmyndigheder er i funktionsmæssig forstand, varierer betydeligt, alt efter om opdelingen omfatter alle eller kun nogen af hovedfunktionerne skatteansættelse, kontrol og opkrævning.

Metoden med det to-delte forvaltningssystem har hidtil været den fremherskende i de nordiske lande, men er fra 1990 helt forladt i Danmark, hvor der på såvel centralt direktoratsplan som på regionalt plan blev foretaget en sammenlægning af de tidligere adskilte skattemyndigheder og told- og afgiftsmyndigheder til en enhedsforvaltning. Skatteligningen for indkomst- og formueskat varetages dog fortsat af lokale selvstændige kommunale skatteforvaltninger. På denne del af skatteområdet har man således fraveget enhedsprincippet. Ordningen er i øvrigt ganske særegen i såvel nordisk som europæisk sammenhæng, idet alle øvrige lande i dag har en i princippet rent statslig skatteforvaltning.

Systemet med en i princippet adskilt skatteforvaltning og en told- og afgiftsforvaltning er også almindelige i EF-landene, hvor den i forskellige

variationer benyttes i England, Tyskland, Holland, Irland, Italien og Grækenland.

Der kan dog være forskel på, hvordan opgavefordelingen er imellem indenlandske afgifter og afgifter i forbindelse med import/eksport. Det er som hovedregel sådan, at hvor der findes selvstændige told- og afgiftsmyndigheder, varetager disse alene afgiftspålægning, kontrol og opkrævning ved landegrænserne, hvorimod indenlandske afgifter bliver administreret af skattemyndighederne. Undtagelser er England og Norge, hvor told- og afgiftsmyndigheden administrerer en række indenlandske afgifter, det tilsvarende system som det der var gældende indtil 1990 i Danmark. I Tyskland opkræves dog også visse indenlandske afgifter af de under delstaterne organiserede toldmyndigheder.

Administrationen af merværdiafgiften er ofte også delt, således at indenlandsk moms opkræves af skattemyndighederne, hvorimod toldmyndighederne opkræver importmomsen. I England administreres momsen (VAT) imidlertid som helhed af de regionale C&E enheder.

Der kan være forskel på, på hvilket niveau opdelingen finder sted. I England og i de nordiske lande, bortset fra Danmark der nu har en enhedsforvaltning, sker opdelingen allerede på det centrale niveau. I Irland er både skatte- og afgiftsområdet henlagt under den sammen centrale administrative enhed. Denne enhed er dog opdelt i to hovedafdelinger for henholdsvis skatter og for told og afgift, men med visse tværgående funktioner. Opdelingen i de øvrige lande sker først på lokalt plan.

Internt i forvaltningsstrukturen kan en opdeling efter tilsvarende system dog spores allerede på centralt niveau, hvor et i princippet enhedsdirektorat eller lignende er underopdelt med hensyntagen til denne sondring. Selv om Danmark således er gået over til en enhedsforvaltning fra 1990, er centralmyndigheden dog fortsat opdelt i bl.a. en skatteafdeling og en afgiftsafdeling. I f.eks. Spanien, der også har en enhedsforvaltning, er der tilsvarende på centralt niveau blandt de 5 generaldirektorater henholdsvis et direktorat for skatteansættelse og et for told og afgifter.

Ligeledes kan en lokalforvaltning med en i princippet generel kompetence godt i praksis virke specialiseret, f.eks. er arvebeskatningen i Tyskland i en række tilfælde henlagt til bestemte af de lokale skattekontorer.

Det system, der anvendes i Italien, adskiller sig fra de øvrige lande ved en særlig høj grad af specialisering, idet skatteområdet allerede på centralt plan opdeles på 11 separate generaldirektorater, hvoraf flere følger et artskriterium og andre et funktionskriterium, under en fælles statssekretær. På regionalt plan følges denne opdeling til dels også således, at der er separate regionale inspektorater for henholdsvis direkte beskatning og for indirekte beskatning, med

hver sit system af lokale enheder. Yderligere er toldmyndigheden helt selvstændigt organiseret. Endelig findes der direkte under finansministerens kompetence den særlige kontrolmyndighed »Guardia di Finanza« med enheder på forskellige centrale, regionale og lokale niveauer.

En række skatter og afgifter, især sådanne der knytter sig til aktiviteter, som administreres af andre myndigheder, vil ofte blive administreret af andre myndigheder end de egentlige skattemyndigheder. Dette er i en række lande tilfældet for socialafgifterne. Som andre eksempler kan nævnes arveafgiften i Danmark og Sverige, der i altovervejende grad administreres af domstolene, hvorimod gaveafgiften i både Danmark og Sverige administreres af skattemyndighederne. I Spanien administreres arve- og gaveafgiften og skat på ejendomsoverdragelse af de enkelte regioners egen skatteadministrationer. Handelsskatten i Tyskland opkræves af kommunerne, og en række miljøafgifter i Holland opkræves af kommuner og provinser. Forskellige afgifter i forbindelse med landbrug opkræves i visse tilfælde af landbrugsmyndighederne, ligesom f.eks. indenlandsk skat i Grækenland på alkohol og tobaksvarer opkræves af et statsligt kemisk laboratorium og af et særligt tobaksskattekontor. Endelig kan nævnes, at f.eks. lokale ejendomskatter, afgifter på affald, hundeskatter og andre mindre lokale skatter typisk er skatter, der i mange lande administreres direkte af kommuner eller andre lokale enheder. For disse mere marginale skattetyper findes der et utal af forskelligartede ordninger, der fra land til land afviger fra den mere generelle skatteforvaltningsstruktur.

2.2.2. Opdeling efter skattesubjekt

I nogle lande bygger forvaltningstrukturen i et vist omfang på en sondring mellem forskellige skattesubjekter. Subjektopdelinger findes især i forhold til kontrolopgaven, men også i forbindelse med primær ligning og opkrævning. Sondringen kommer navnlig til udtryk i forhold til person contra selskabs- eller erhvervsbeskatningen. Dette hænger naturligvis sammen med de klare forskelle, der er på, hvilken sagkundskab, intensitet og ressourceanvendelse myndighederne som regel skal lægge for dagen, når beskatningen på den ene side omfatter enkeltpersoners som udgangspunkt mere begrænsede skatterelevante forhold, og når en større erhvervsvirksomhed eller måske ligefrem en multinational koncern skal skatteansættes og kontrolleres.

En klar forskel imellem opdeling efter subjekter og opdeling efter skattearter kan dog ikke altid anvises, idet en række skattearter i praksis kun retter sig imod bestemte skattesubjekter. F.eks. vil en selskabsbeskatning som skatteart naturligvis samtidigt rette sig mod en bestemte skattesubjekttype og særlige administrative enheder, der forvalter sådanne skatter, vil derfor i prakisis blive både arts- og subjektorienteret. Tilsvarende er f.eks. tobaks- og alkoholtilvirk-

ningen i de fleste lande mere eller mindre monopoliseret virksomhed, forbeholdt bestemte større erhvervsdrivende selskaber og forvaltningen af artsbestemte beskatningen på disse produkter vil derfor i praksis samtidigt blive subjektorienteret.

I Holland har man som nævnt en række særlige skatteinspektorater, der i praksis retter sig imod erhversvirksomheder. De Belgiske skattemyndigheder er lokalt opdelt i enheder for henholdsvis fysiske personer og selskaber og særlige kontorer for udlændinge bosat i Belgien. I Luxembourg er der særlige skattekontorer for henholdsvis personer og selskaber. I Norge har man nu centraliseret behandlingen af skattesager for en række udlændige, der arbejder i Norge, i en enkelt enhed. I Tyskland er visse af de lokale skattekontorer i dag mere eller mindre specialiserede i ligning af erhvervsvirksomheder.

Selv om man i de øvrige lande som udgangspunkt har en fælles struktur for de fleste skattesubjekter, finder der typisk også her en betydelig grad af specialisering sted internt i forvaltningen. I f.eks. Frankrig, der har en stærkt enhedspræget struktur, har man i en årrække samordnet forvaltningerne med det formål, at den enkelte skattemedarbejder skal kunne administrere alle skattearter med baggrund i et princip om, at alle skattearter samles i én sag for hver skattesubjekt. Struktureringen følger her klart et subjektprincip og et princip om integreret enhedsbehandling. Alligevel behandles mere krævende processer af specialister. På lokalt plan deles opgaverne således inden for hver af de ca. 800 skattekontorer imellem tre specialgrupper af skattemedarbejdere. Internt sker opdeling på enheder for erhvervsbeskatning, personbeskatning og beskatning af fast ejendom. Afhængig af, hvordan der i skattestrukturen i øvrigt anlægges forskellige kriterier og metoder på henholdsvis person- og erhvervs/selskabsbeskatningen er der en tendens til, at man i øget omfang også i administrativ henseende foretager interne eller eksterne opdelinger efter dette princip.

I mange tilfælde vil det være sådan, at den primære skatteansættelse og rutinekontrol sker af myndigheder med generel kompetence, hvorimod der i nogle lande vil finde en mere specialiseret kontrolmyndighed på typisk højere niveau, der efterfølgende foretager mere subjektorienterede kontrolaktioner. Sondringen imellem forskellige subjekttyper vil således hyppigt komme til udtryk i forbindelse med organiseringen af de egentlige kontrolfunktioner.

2.2.3. Funktionsopdelte strukturer

I et vist omfang bestemmes strukturen også af forskelle i de hovedopgaver i form af skatteansættelse, kontrol og opkrævning, der skal løses. Denne funktionsbestemte opdeling følger her naturligt de forskelligartede metodiske indfaldsvinkler til opgaven.

Anvendelsen af denne fremgangsmåde ved struktureringen anvendes typisk i vekslende omfang på de forskellige forvaltningsniveauer, naturligvis påvirket af, på hvilket niveau disse opgaver i øvrigt er placeret. Det omfang, hvori dette struktureringsprincip finder anvendelse, vil nærmere fremgå af gennemgangen af de forvaltningsmæssige hovedopgaver i de efterfølgende afsnit.

2.2.4. Anvendelse af enhedsforvaltningen

I nogle lande søger man i videst muligt omfang at samordene administrationen af beskatningen i et fælles forvaltningssystem. Med beskatningens øgede betydning som offentlig finansieringskilde og ikke mindst som økonomisk styremiddel har det i en række tilfælde virket naturligt at samordene de beskatningsopgaver, der typisk i deres oprindelse var spredt ud på en række forskellige myndigheder. Baggrunden var ofte, at de i tidens løb tilkommende skatteopgaver var blevet fordelt på eksisterende myndigheder, der således fik en eller flere beskatningsopgaver som en bibeskæftigelse ved siden af sine andre opgaver.

Som nævnt vil opgaven med påligning og opkrævning af skatter i forbindelse med grænseoverskridelse i de fleste tilfælde være udskilt til en særlig toldmyndighed, og man kan derfor som hovedregel alene tale om en enhedsforvaltning for så vidt angår forvaltningen af de indenlandske skatter og afgifter. I nogle lande har man endvidere enhedsforvaltning på bestemte forvaltningsniveauer og specialiseret myndighedstruktur på andre. Princippet om enhedsstrukturen kan også være begrænset til bestemte skattetyper, skattesubjekter eller beskatningsfunktioner.

Flere lande står dog hver især som ret klare eksponenter for de to grundprincipper.

England, Belgien, Luxembourg og Italien har forvaltningsformer, der i ret høj grad er specialiseret.

Omvendt er der i et land som Frankrig tale om en klar tilslutning til princippet om enhedsforvaltning, hvor som udgangspunkt alle skatter lokale som statslige administreres af den samme myndighed, således at der på hver skatteyder findes én sag omfattende alle relevante skattearter. Tilsvarende har Spanien og Portugal en ret udtalt grad af enhedsstruktur. I Norden har Sverige og Finland i overvejende grad enhedstruktur. Også Danmark har nu en betydelig grad af enhedsforvaltning, når man bortser fra den særlige kommunale ordning for indkomst- og formueskat og for dele af skatteopkrævningen.

Lande som Norge, Irland, Tyskland og Holland udgør forskellige mellemformer.

2.3. Centraliseret eller decentraliseret forvaltningsform

Problemstillingen enhedsforvaltning eller specialforvaltning kan for så vidt også anskues ud fra en anden synsvinkel, nemlig spørgsmålet om en centralisret contra en decentraliseret forvaltningsform. D.v.s. om det principielt tilstræbes i videst muligt omfang at samle den offentlige myndighed hos de centrale statsorganer, eller om man søger at give de lokale myndigheder en så selvstændig stilling som muligt over for den statslige centraladministration.

Også dette spørgsmål har i sig selv flere sider. Centraliseringsgraden kan således komme til udtryk i, hvor mange lag systemet er bygget op af, men mere afgørende er det, hvilken selvstændig kompetence der ligger på de forskellig niveauer. Det er således ikke alene afgørende, hvor en given opgave udføres, men mindst lige så vigtigt, i hvor høj grad denne opgave er underlagt overordnet styring, koordinering og tilsyn. Det er dog klart, at den strukturelle beskrivelsesform, der her anvendes, kun giver det mere grove omrids af centraliseringsgraden, idet en række ganske væsentlige forhold på dette område må søges i interne processuelle regler om høringer, indstillinger m.v. op i systemet. Eller med andre ord, den, der udadtil meddeler en afgørelse, behøver ikke i intern forstand også være den, der har truffet de afgørende beslutninger.

Set ud fra en styringssynsvinkel gælder det i alle landene, at selve beskatningskompetencen som nævnt næsten undtagelsesfrit er hos statsmagten, og at det er staten, der har ansvaret for skatteadministrationen, når der bortses fra mindre mere perifere beskatningsformer. Dette er dog ikke ensbetydende med, at opgaven altid udføres centralt, eller at der er tale om et hierarkisk styringssystem med en trinvis liniestyret kompetencestruktur.

I Den tyske Forbundsrepublik henhører skatteforvaltningen under delstaternes kompetenceområde og er ikke underkastet en egentlig ordrestyring fra de centrale forbundsmyndigheder. Styringen kan – ud over hvad der følger af frivillig vejledning og aftaler – alene ske igennem lovgivning eller dermed ligestillede retsnormer inden for forfatningens rammer. Der er således i princippet tale om en styringsmæssig decentralisering, men i praksis er der alligevel tale om en betydelig ensartethed i kraft af en fælles lovregulering af forvaltningsprocessen. Der er derimod ikke tale om noget centralt tilsyn med skatteadministrationen. Tilsynet og koordineringen i forhold til arbejdet i de lokale skattekontorer udføres alene af de enkelte delstaters centrale skattedirektorater.

En noget tilsvarende ordning findes som nævnt også i Danmark, hvor opgaven med skatteansættelse af indkomst- og formueskat ved lov er udlagt til kommunerne. De statslige og regionale myndigheders opgave på dette område indskrænker sig derfor i princippet til at føre tilsyn med den kommunale ligning og til i fællesskab med Ligningsrådet at fastsætte generelle for-

skrifter og planer for arbejdets udførelse. De statslige myndigheder kan dog efterfølgende optage enkelte eller grupper af skatteansættelser til undersøgelse og foranledige konkrete ændringer ved det centrale kollegiale administrative organ Ligningsrådet. Ligningsrådet er dog principielt – ligesom for kommunernes vedkommende – selvstændige i forhold til ministeren og den statslige administration. Der er således som udgangspunkt tale om en delt administrativ styring. I Sverige har såvel de centrale direktorater som de regionale myndigheder en betydelig selvstændighed, idet de i vidt omfang ledes af uafhængige styrelser. For så vidt angår afgørelsen i enkeltsager træffes disse afgørelser i stigende omfang på embedsmandsplan og ikke i selvstændige nævn. De lokale myndigheder er derimod som udgangspunkt underordenet den regionale myndighed. Også i Norge og Finland spiller selvstændige råd og nævn fortsat en vis rolle, men kun ved afgørelse af enkeltsager. I Norge har de centrale og regionale myndigheder mulighed for at søge en afgørelse ændret ved et nævn på et højere niveau, hvorimod afgørelser i Sverige og Finland som udgangspunkt skal ændres ved de særlige forvaltningsdomstole.

For de øvrige landes vedkommende er der tale om en egentlig liniestyring, hvor det i princippet er den ansvarlige minister, der er den formelt øverste skatteadministrator. I de fleste tilfælde er der dog indført begrænsninger, der hindrer den ansvarlige minister – og i et vist omfang også centraladministrationen – i at træffe afgørelser i konkrete enkeltsager, for således at forbeholde den generelle styring som de overordnede myndigheders helt centrale funktion. Disse ordninger har også til formål at friholde den ansvarlige minister for detailspørgsmål og undgå politisk intervention i f.eks. konkrete personsager, et forhold der særligt på skatteområdet ofte har en særdeles følsom karakter. Som hovedregel foretages styringen fra centralt hold således normalt kun ved generelle forskrifter, hvorimod de regionale myndigheder har opgaverne med det praktiske tilsyn og koordineringen med den lokale indsats. En mere direkte styring fra centralt hold kendes dog f.eks. i Spanien og Holland. Modsat f.eks. England, hvor de centrale myndigheder kun styrer direkte i mere begrænset omfang, og hvor de regionale myndigheder primært har opsyns- og visse managementfunktioner, særligt i forhold til personale-, materiel- og lokaleadministration. Sådanne managementfunktioner udføres dog også i de hollandske regionalemyndigheder, ud over de egentlige styringsfunktioner.

For så vidt angår de udførende funktioner er billedet noget mere sammensat. Administrationen af beskatningerne forudsætter, at der i alle landene træffes et overvældende stort antal myndighedsbeslutninger. Langt størstedelen af disse opgaver er i praksis udlagt til lokale skattemyndigheder, der i altovervejende grad træffer afgørelser inden for alle sædvanligt forekommende beskatningsfunktioner. De centrale og regionale myndigheder deltager som

udgangspunkt ikke i de egentlige udførende funktioner ved skatteansættelserne. Der er dog undtagelser.

I de nordiske lande administreres moms og en del afgifter på regionalt plan, og i Sverige og Finland foretages skatteansættelsen af indkomst- og formueskat i første instans også regionalt. Visse skatter og afgifter administreres centralt. Det gælder således olieindvindingsbeskatningen i Danmark og Norge. Norge har yderligere centraliseret skatteansættelsen for nogle særlige kategorier af indkomstskattepligtige. I Sverige administreres også de fleste afgifter, f.eks. tobaks- og energiafgifter centralt.

I EF-landene forekommer det også, at visse skatter og afgifter administreres på regionalt eller centralt niveau. Det er bl.a. tilfældet i England, hvor momsadministrationen sker på regionalt niveau (under C&E), idet dog selve momskontrollen er centraliseret. Også Italien bygger i et vist omfang på en centraliseret momskontrol. Specielle afgiftstyper, f.eks. skat på olieindvinding og på væddemål og spil, administreres også centralt i England (IR).

Der er dog samtidigt en klar tendens til, at flere og flere mere ensartede opgaver centraliseres i særlige enheder, hvor de – ofte ved hjælp af datateknik – kan underkastes massesagsbehandling. Et af de største projekter af denne art er i disse år under udvikling i det engelske skattevæsen, hvor en lang række rutineopgaver inden for ligning og opkrævning vil blive behandlet på 11 særlige regionale edb-centre. Tilsvarende er administrationen af PAYE-ordningen centraliseret på 2 edb-centrer. I Holland findes der et på regionalt plan placeret specialdirektorat, der varetager en lang række opgaver inden for automatisk data-administration, f.eks. central udsendelse af alle skatteopgørelser. I Spanien udføres en stor dels af ligningen ved hjælp af datakontrol baseret på en central databank, der til stadighed opdateres med oplysninger om den enkelte skatteyder. Et tilsvarende system benyttes i Italien. Endelig er databehandlingen af selvangivelser og skatteberegning i Frankrig placeret i 17 regionale edb-enheder. I Italien sker den mere formelle kontrol med selvangivelserne i 14 særlige regionale servicecentre.

Tilsvarende systemer finder man som bekendt også i de nordiske lande, hvor Danmark har en central ordning, Sverige primært regionale ordninger, hvorimod Norge har satset på lokale edb-løsninger.

Der gør sig således på samme tid to forskellige modsat rettede tendenser gældende. Efter dette system vil de udførende funktioner blive mere eller mindre centraliseret eller koncentreret i særlige enheder for så vidt angår rutineopgaver med massekarakter, og de praktisk udførende opgaver, der kræver individuel sagsbehandling, placeres lokalt.

Endelig har en række lande valgt at placere særligt vanskelige eller krævende lignings- og kontrolopgaver centralt, selv om der udpræget er tale om sager, der kræver individuel sagsbehandling.

2.4. Sammenligningsgrundlaget

En sammenlignende gennemgang af myndighedsstrukturen må have disse mange – fortrinsvis metodebestemte – forskelligheder for øje, og det er indlysende, at mere detajlerede sammenligninger kun vanskeligt kan foretages med denne nuancerigdom, der gør sig gældende på området. En række mere overordende træk ved den forvaltningsstruktur, der har til hovedopgave at realisere beskatningen, kan dog med rimelighed sammenlignes.

De metodebestemte grundelementer, der på denne baggrund mere klart lader sig udskille i de lande, der her er omtalt, bliver lettere at sammenligne, når de samles i nogle grupperinger ud fra en mere funktionsbestemt indfaldsvinkel.

For det første kan de overordende styringsmodeller, der anvendes på skatteområdet, sammenlignes.

Dernæst kan man se på, hvordan de tre normalt mest tungtvejende hovedopgaver løses, d.v.s. hvordan den praktiske organisering af henholdsvis opgaven med fastsættelse af den individuelle skattefordring, kontrolopgaven og opkrævningsopgaven gennemføres. Inden for de enkelte hovedgrupper kan man så især se på,

- hvordan myndighedsstrukturen niveaumæssigt er opbygget,
- hvordan de kriterier, som den vertikale strukturering følger, kan udskilles, d.v.s om strukturen alene følger stedlige kriterier og således er udtryk for en enhedsforvaltningsstruk tur, eller om – og i givet fald hvilke – saglige specialiseringskriterier, såsom artsopdeling, subjektopdeling eller funktionsopdeling, der bestemmer opbygningen, og
- hvordan graden af centralisering/decentralisering fremstår, og således udlede nogle centrale træk ved de anvendte styringsformer.

Endelig kan sammenlignes den måde, hvorpå opgaverne, der udføres i forbindelse med klagebehandling og strafudøvelse, er indpasset i forvaltningsstrukturen.

3. De overordnede styringsfunktioner

Den overordnede styring af skatteområdet dækker grundlæggende over tre hovedfunktioner. Den politiske styring, de lovgivningstekniske opgaver og opgaven med at styre den administrative implementering af de politiske intentioner, således som de kommer til udtryk fra lovgiver og regering.

Den måde, hvorpå disse tre hovedopgaver inden for skatteområdet er integreret i det overordnede politisk/administrative system, giver sig udslag i flere modeller på såvel nordisk som europæisk plan.

3.1. De nordiske modeller

3.1.1. Den politiske styring

Den politiske styring af skatteforvaltningen er organiseret i de nordiske lande på en måde, der udviser en betydelig lighed. Det øverste ansvar over for den lovgivende forsamling er tillagt en politisk udnævnt minister eller statsråd, der samtidig er medlem af regeringen. Den pågældende minister eller statsråd har endvidere typisk ansvaret for den samlede økonomiske politik, således at det skattepolitiske område udgør en del af et samlet finansministerium eller departement. Den ansvarlige politiske leder bliver normalt bistået af assisterende ministre eller statsråd, eller af en eller flere statssekretærer. I Danmark afviger systemet imidlertid noget fra denne opbygning. Her er den økonomiske politik primært delt på tre selvstændige ministerier med hver sin ansvarlige minister. Der findes således et økonomiministerium, der varetager de generelle økonomisk-politiske spørgsmål og internationalt økonomisk-politisk samarbejde, et finansministerium, der varetager statens budget og regnskabsfunktioner, løn- og personalepolitik og finansforvaltning, og et skatteministerum, der varetager den egentlige skattelovgivning og administrationen af skattesystemmet. Ud over de 3 egentlige økonomiske ministerier råder udenrigsministeriet over et departement for udenrigsøkonomi, der også i et vist omfang inddrages i den offentlige sektors udenrigsøkonomiske forhold. Dette betyder, at de skattepolitiske funktioner i et vist omfang danner et brydningsfelt imellem disse ministerier, ligesom de skattetekniske og skattepolitiske relationer til EF mere eller mindre inddrager alle 4 ministerier. Danmark benytter til gengæld ikke som de øvrige lande systemet med assisterende ministre eller statssekretærer.

3.1.2. De lovgivningstekniske funktioner

Den konkrete udmøntning af skattepolitikken varetages i Danmark af Skatteministeriets departement i form af udarbejdelse af forslag til lovgivning og overordnede administrative foreskrifter. Departementet er opdelt i 5 afdelinger, en administrativ og international afdeling, en personbeskatningsafdeling, en erhvervsbeskatningsafdeling, en skattepolitisk afdeling og en udviklings- og projektafdeling.

I Norge henhører de samlede skattefunktioner under Finans- og tolldepartementet, der ud over skatteområdet varetager den generelle økonomiske politik

i relation til ind- og udland, statens budget-, regnskabs- og finansforvaltning, personalepolitikken og de økonomiske forhold i relation til olieudvindingen i kontinentalsoklen. Blandt sine 8 afdelinger tæller departementet en avgifts- og tollavdeling, en skatteavdeling, en skatteøkonomisk avdeling og en særlig petroleumsskatteseksjon under petroleumsavdelingen.

Det svenske finansdepartement har som ansvarsområde den økonomiske politik, skattepolitikken, statens budget, skatteopkrævningen, finansielle institutioner og markeder, toldområdet og statslige lotterier. Endvidere findes der et rättssekretariat. Blandt de 6 afdelinger findes bl.a. en skatteafdeling. Denne afdeling er opdelt i 7 enheder for henholdsvis:

- virksomhedsbeskatning,
- fysiske personers beskatning,
- kapitalbeskatning,
- internationale skattespørgsmål,
- taxerings-, opkrævnings-, skattekontrol- og folkeregisterspørgsmål m.v.,
- indirekte beskatning og told og endelig
- en skatteøkonomisk enhed.

Det finske finansministerium er opdelt i 7 afdelinger og varetager den økonomiske politik, stats budget-, regnskabs- og finansforvaltning samt ejendomsadministration og løn og personaleforhold. Skatteafdelingen er opdelt i en administrativ enhed, en forsknings- og økonomisk enhed, en enhed for internationale sager og en lovforberedende enhed.

3.1.3. Styringen af den administrative implementering

Den praktiske udmøntning af de skattepolitiske intentioner, der kommer til udtryk igennem skattelovgivningen og igennem regerings- eller ministerforskrifter, er i alle de nordiske lande overladt til mere eller mindre selvstændige direktorater eller styrelser.

I Danmark varetages opgaven af den nydannede Told- og Skattestyrelse, der er en sammenlægning af det tidligere Statsskattedirektorat og Direktoratet for toldvæsenet. Den nye styrelse er nu sidestillet med departementet med direkte referat til skatteministeren og adskiller sig således fra den sædvanlige departement/direktoratmodel. Styrelsen er hovedopdelt i en personale- og informationsafdeling, en økonomi- og budgetafdeling, en skatteafdeling, en afgiftsafdeling, en kontrolafdeling, en opkrævningsafdeling og en edb-afdeling.

I Norge er opgaverne delt imellem Skattedirektoratet og Toll- og Avgiftsdirektoratet, der er en sammenlægning fra 1974 af Avgiftsdirektoratet og Tolldirektoratet. Skattedirektoratet er opdelt i en skatteafdeling, en afgiftsafdeling, en kontrol- og regnskabsafdeling, en administrationsafdeling og en afdeling for databehandling. Endvidere findes der et centralt Oljeskattekontor.

Oljeskattekontoret består af 2 enheder. En enhed i Oslo, der centralt foretager skatteansættelsen for den særlige olieudvindingbeskatning, og en enhed i Sandnes, der centralt foretager al skatteansættelse af udenlandsk virksomhed og arbejdskraft, der virker på kontinentalsoklen eller inden for bygge- og anlægssektoren. Der er yderligere planer om at oprette et centralt ligningskontor til behandling af skatteansættelser for særligt store virksomheder. Toll- og avgiftsdirektoratet er opdelt i en administrationsafdeling, en toldafdeling, en afgiftsafdeling, en kontrolafdeling og en edb-afdeling. Systemet bygger på en egentlig departement/direktoratordning, med departementet som den overordende styringsinstans. Der er i Norge planer om ligesom i Danmark at sammenlægge told- og skatteområdet i et fælles forvaltningsområde, antagelig fra 1994.

I Sverige består systemet af to institutioner i form af et Riksskatteverk og en Generaltullstyrelse, begge med en betydelig grad af selvstændig stilling i forholdet til minister og departement. Riksskatteverket opdeles i en skatteretlig hovedafdeling og en skatteadministrativ hovedafdeling, hertil en afdeling for folkeregister og valg, en økonomiafdeling, en personaleafdeling og en teknisk afdeling. Generaltullstyrelsen opdeles i et ledelsessekratariet, et lovkontor, et økonomikontor, et personalekontor, et tarifkontor, et overvågnings- og kontrolkontor og et edb-kontor.

Den finske ordning bygger på en Skattestyrelse og et Tullverk der styres af en Tullstyrelse, begge underlagt Finansministeriet. Skattestyrelsen opdeles i en administrativ afdeling, en afdeling for direkte skatter med en personskatteenhed og en erhvervsskatteenhed, en afdeling for indirekte beskatning, en inspektionsafdeling, en opkrævningsafdeling og en teknisk (edb) afdeling. Tullstyrelsen opdeles i skatteafdeling, revisions- og overvågningsafdeling og udenrigshandelsafdeling. Endvidere findes der selvstændige enheder for henholdsvis undersøgelser og klagebehandling.

Det er et særkende ved den overordnede politiske styring i Norden, at mere eller mindre selvstændige politiske organer i betydeligt omfang deltager i den centrale styring af skatteområdet.

I Danmark er Ligningsrådet, der udgør en del af Told- og Skattestyrelsen, således tillagt betydelige selvstændige styringsbeføjelser uden om den ansvarlige minister, idet de sammen med styrelsen kan udstede bindende direktiver for, hvorledes skatteligningen skal foretages og gennemføres. Som en helt speciel ordning i både nordisk og EF-perspektiv er kommunalbestyrelserne i Danmark tillagt en vis selvstændig styringskompetence på skatteområdet, hvilket hænger sammen med det for Danmark som nævnt helt særlige system med en blandet statslig og kommunal skatteadministration.

For det svenske Riksskatteverks vedkommende gælder det, at verkets styrelse afgør vigtigere retsspørgsmål og vigtigere spørgsmål om organisation og arbejdsform samt budgetspørgsmål m.v.

I Finland har de tilsvarende organer først og fremmest rådgivende funktioner, og i Norge har man tidligere gjort op med dette system til fordel for en retlinet styring fra lovgivningsmagten over regeringen til forvaltningen.

I de nordiske lande findes der dog også ved siden af de egentlige styrende organer centrale selvstændige organer til afgørelse af enkeltsager f.eks. bindende forhåndsbesked eller ændring af skatteansættelser.

3.2. De europæiske modeller

Inden for EF-landene tegner der sig et ret forskelligartet mønster. Det er dog muligt at opstille nogle hovedmodeller. Man skal ved de europæiske skatteforvaltningsordninger endvidere være opmærksom på, at det er ret almindeligt, at andre opgaver end de egentlige fiskale også varetages inden for skatteforvaltningen. Administrationen af statslig fast ejendom m.v. er således ofte en opgave, der varetages inden for skatteadministrationen, ligesom visse erhvervspolitiske funktioner til tider også inddrages.

3.2.1. Den engelske model

Styringen af den engelske finanspolitik og herunder af beskatningssystemet bygger i grundstrukturen på et over 200 år gammelt system, institutionaliseret i »Her Majesty's Treasury«, et ganske komplekst og unikt forvaltningsapparat, der i økonomiskpolitisk forstand dækker et meget bredt forvaltningsområde, omfattende bl.a. store dele af erhvervspolitikken.

3.2.1.1. Den politiske styring

Opgaven varetages af »The Office of the Lord High Treasurer«, der formelt ledes af »Prime Minister« under titlen »First Lord of the Treasury«, der sammen med »Chancellor of the Exchequer«, der er kabinetsmedlem, og fem »Junior Lords«, der er parlamentsmedlemmer, udgør en styrelse under titlen »The Lord High Commissioners«. Den daglige ledelse varetages af »Chancellor of the Exchequer« assisteret af en »Chief Secretary«, en »Parliamentary Secretary«, en »Financial Secretary«, en »Paymaster General«, en »Economic Secretary« og en »Permanent Secretary«. »Parliamentary Secretary« og de fem »Junior Lords« er såkaldte »Government Whips«, d.v.s. parlamentsmedlemmer der primært overvåger partiets interne disciplin. De øvrige er – bortset fra »Permanent Secretary«, der er embedsmand – alle ministre uden for kabinettet. Alle ministre i »Treasury« er i princippet involveret i skattepolitikken, men hovedopgaven ligger især hos »Financial Secretary«, der under sit område har

den ene af de to hovedinstitutioner på beskatningsområdet, »Inland Revenue«, der varetager den direkte beskatning, og »Paymaster General«, der tilsvarende har ansvaret for den anden hovedinstitution »HM Customs and Excise«, der varetager told- og afgiftsområdet og indirekte beskatning.

3.2.1.2 De departementale funktioner

I departemental henseende henhører skatteområdet fortrinsvis under to afdelinger. Den ene afdeling er »Public Finance«, der bl.a. består af »Fiscal Policy Division«, der varetager de skattepolitiske spørgsmål i underafdelingerne »Control of expenditure in Inland Revenue and Costumes and Excise«, »Budget, Finance Bill, general Tax policy«, »Direct Tax policy« og »Indirect Tax policy«. Den anden afdeling er »Economic of Taxation and Social Security Division«, der er underopdelt i 2 afdelinger for henholdsvis person- og selskabsbeskatningen og for indirekte beskatning og kapitalskatter.

3.2.1.3. Den administrative implementering

Den praktiske beskatning styres som nævnt af de to centrale institutioner »Inland Revenue« (IR) og »HM Customs and Excise« (C&E).

IR har ansvaret for skat på indkomst, virksomhedsskat, kapitalskat, arveskat, oliebeskatning og stempelskat og ledes af en styrelse af embedsmænd (The board of commissioners), der i princippet er direkte ansvarlig over for premierministeren. IR Head Office er opdelt i 16 divisioner. En central division, der er sekretariat for »the board« samt varetager generelle skattespørgsmål og skattepolitik. I 8 såkaldte »subjekt divisions« varetager man henholdsvis personskatter, kapitalskat og vurdering, ineternational beskatning, erhvervsskat, opsparing og investering, olie og finansiel sektor, forsikringssektor og endelig kontrol og opkrævning. I 4 »management divisions« tager man sig af personale, lokaleforhold, edb-drift m.v. Endeligt er der en »Finance division« for budget og regnskab, »statistic division« for provenu og finanslovsskøn og endelig en retsafdeling.

På tilsvarende måde ledes C&E, der varetager opkrævningen af told og inden- og udenlandske afgifter, af en direktion af embedsmænd. Opdelingen er i 3 hovedafdelinger. En beskatningsafdeling, der er underopdelt i enheder for henholdsvis afgifter og told, en administrativ afdeling og en retsafdeling.

3.2.1.4. Det irske system

Det irske system kan minde om det engelske, men må karakteriseres som en stærkt forenklet udgave. Finansministerens departe ment varetager skattepolitik og skattelovgivning, medens administration og opkrævning af alle skatter og afgifter henhører under institutionen »Revenue Commissioners«, der ledes af

en embedsmandsstyrelse på 3 personer. De 3 »Commissioners« er direkte ansvarlige over for ministeren. Hovedopelingen er i 3 afdelinger for henholdsvis skatteadministration, skattelovgivning og organisation og Told og afgift. Opdelingen er dog ikke helt entydig. En række funktioner fungerer således på tværs af de 3 afdelinger.

3.2.2. Den tyske model

Den tyske model er præget af den omstændighed, at Den tyske Forbundsrepublik er den eneste af staterne i EF, der er en egentlig forbundsstat. Finans- og skattepolitikken varetages således dels af et Forbundsfinansministerium (Bundesministerium der Finanzen) og dels af de såkaldte Landesfinanzministerien i hver af de 16 delstater (Länder).

Forbundsfinansministeriet har, ud over sin funktion som lovforberede for forbundsparlamentet (Bundestag), først og fremmest en koordinerende rolle i forholdet til delstaternes finansministerier, der ikke administrativt er underlagt forbundsmyndighederne. Forbundsfinansministeriet ledes af en finansminister, der assisteres af 2 politiske statssekretærer og statssekretærer med embedsmandsstatus. Ministeriet er opdelt på 9 direktorater ledet af ministerialdirektører. Direktoraterne varetager finans- og budgetpolitikken og den international økonomiske politik foruden statens ejendomme. Der er et særligt direktorat for henholdsvis skat og for told og afgift.

Delstatsministerierne, der ledes af en »Senator«, er organiseret på stort set tilsvarende vis.

Ud over forbundsfinansministeriets direktorater er der ikke på centralt plan andre myndigheder end »Bundesamt für Finazen«, der varetager internationale skatterelationer og koordinere større kontrolaktioner.

3.2.3. Den hierarkisk/centralistiske kontinentale model

Denne model, der i forskellige variationer finder anvendelse i flertallet af de øvrige EF-lande, er et styringsmæssigt stærkt hierarkisk/centralistisk system, hvilke dog ikke hindrer, at de praktisk-udførende funktioner i vidt omfang kan være decentraliserede.

Modellen er den, der finder overvejende anvendelse i landene Holland, Belgien, Luxembourg, Frankrig, Italien og Portugal. Spanien og Grækenland benytter til dels også denne opbygning, men afviger dog noget fra hovedmodellen.

3.2.3.1 Den politiske styring

Ansvaret for skatteområdet er i disse lande en del af det ansvarsområde, som Finansministeren har for den samlede økonomi- og finanspolitik. Det er dog

ikke ualmindeligt, at en statssekretær eller viceminister helt eller delvis har skatteområdet som sit ansvarsområde under direkte ansvar over for finansministeren. En sådan ordning kendes f.eks. i Holland, Portugal, Spanien og Italien.

3.2.3.2. Lovgivning og implementering

Beskatningen varetages af et eller flere generaldirektorater, der indgår blandt ministeriets øvrige generaldirektorater, med direkte ansvar over for finansministeren eller eventuelt den pågældende statssekretær. Selv om der i princippet er tale om en integreret model, kan der dog være visse variationer i, hvordan lovgivningsopgaven placeres. I Luxembourg og Belgien udgør lovgivningsfunktionen en direkte integreret del af generaldirektoraternes arbejdsområde, hvorimod de øvrige lande har særlige lovgivningsenheder, enten i form af departementlignende sekratariater eller særlige generaldirektoratopbygninger, hvor der internt følges en opdeling i lovgivningsfunktion og udøvendede funktion. En sådan skarp principiel opdeling finder man f.eks. i Holland. De udøvende enheder medvirker dog typisk i det forberedende arbejde med lovudkast, men har ikke det endelige ansvar.

Det er noget forskeligt, hvor høj en grad af opdeling der finder sted på generaldirektoratniveau.

I Holland udgør skatteområdet to af de i alt fire generaldirektorater med opdeling på et generaldirektorat med ansvar for skattepolitik og skattelovgivning og et for de udøvende funktioner. Det skattepolitiske generaldirektorat er underopdelt i direktorater for henholdsvis generel skattepolitik, international beskatning, lovgivning/direkte skatter, lovgivning/indirekte skatter, lovgivning/told og lovgivning/moms og afgifter. Det udøvende generaldirektorat er underopdelt i direktorater for henholdsvis generelle skattesager og international beskatning, for organisation og økonomi, for direkte skatter, for indirekte skatter, for moms og afgifter og for told. Endvider er den eksterne skattetjeneste med regionale og lokale enheder direkte ansvarlig over for generaldirektøren for de udøvende funktioner.

Belgien har samlet fem af sine i alt otte generaldirektorater i et særligt generaldirektoratsområde for beskatning. Området, der betegnes »Administratur central des impots«, styres af en »comité de direction des administrations fiscals«, der består af en række ledende embedsmænd. De fem enheder er opdelt i matrikelvæsen, told og afgift, moms, registervæsen og statslige ejendom, direkte skatter og skattekontrol. Endvidere findes der en særlig enhed til samordning og koordinering af de fem enheder.

I Luxembourg er skatteområdet opdelt i tre direktorater direkte under finansministeren. Den direkte beskatning og en række afgifter varetages af

»l'administration des contributions directes et des accises«, der er opdelt i tolv divisioner for henholdsvis:
- generelle skattesager,
- lovgivning,
- klagesager,
- international beskatning,
- revision,
- lønskatter,
- punktafgifter,
- ejendomsvurdering,
- kontrol med skatteansættelsen,
- kontrol med opkrævningen,
- generelle administrative sager og
- automatisering af skatteadministrationen.

Moms-området varetages af »l'administration de l'enregistrement et des domaines« og toldområdet af »l'administration des douanes«.

Frankrig har tre generaldirektorater for henholdsvis skat, opkrævning og told og afgift.

I Italien er der en opdeling på elleve generaldirektorater under en fælles statssekretærs ansvarsområde, der omfatter direktorater for henholdsvis:
- personale,
- direkte skatter,
- indirekte skatter,
- skatteorganisation,
- told,
- særlig opkrævning,
- lokalt finansvæsen,
- internationale forhold,
- klager,
- fast ejendom og
- matrikelvæsen.

Hertil kommer to særlige kontrolenheder, der henhører direkte under finansministeren.

Endelig har Portugal under Finansministeren to statssekretærer, der varetager skattefunktionernes praktiske iværksættelse, idet skattelovgivning og skattepolitik vartages af ministeriets departement. Under statssekretæren for fiskale anliggender henhører således et generaldirektorat for skatter og et generaldirektorat for told samt et generalfinansinspektorat. Skatteopkrævningen derimod henhører under statssekretæren for statsfinanser og dennes generaldirektorat.

I Spanien og Grækenland findes der organisationsformer, der som sagt adskiller sig noget fra hovedmodellen.

I Spanien er skatteområdet sammen med finansområdet henlagt under en af tre vice-ministre under en økonomi- og finansminister, der også varetager handelspolitiken. Den viceminister, der har beskatningen som et af sit ansvarsområder, har et selvstændigt skattelovgivningsekratariat og et koordineringssekratariat – begge i form af generaldirektorater – til sin rådighed, foruden to generalsekratariater for henholdsvis planlægning og budget og for finans. Under finansgeneralsekretæren, der også har ansvaret for de regionale og lokale skatteforvaltninger, findes der fem generaldirektorater for henholdsvis skatteopkrævning, told- og afgift, skattedatabehandling, skatterevision og kontrol og for skatteansættelsen. Landets 17 regioner har et vist selvstyre dog uden, at der, som det er tilfældet i Tyskland, er tale om en egentlig forbundsstat. Koordineringen af administrationen af de statslige, regionale og lokale skatter styres af et særligt generaldirektorat direkte under vice-ministeren for beskatning og af et særlige udvalg med repræsentanter for staten og de regionale regeringer.

I Grækenland har finansministeren ansvaret for beskatningen, og opgaven deles mellem ministeriet, der har ansvaret for skattepolitik og skattelovgivning, og den centrale skatteenhed, der består af tre direktorater for henholdsvis indkomstskat, skattekontrol og vareomsætningskontrol.

3.3. Regional styring

Når man ser bort fra Irland og Tyskland, er alle landene opbygget med regionale skattemyndigheder, der fungerer som mellemled imellem de centrale og de lokale skattemyndigheder.

I nogle tilfælde har disse regionale skattemyndigheder selvstændige beskatningsopgaver inden for særlige skattearter. Dette er bl.a. tilfældet i de nordiske lande med f.eks. momsadministrationen og i visse tilfælde også med indkomstskatteansættelsen. Hovedopgaven består dog i – i vekslende omfang – at lede, føre tilsyn og koordinere den lokale skatteligning.

En model, der går ud på, at i princippet decentrale enheder udfører opgaver af central karakter for for hele landet (dekoncentration), forekommer også på regionalt plan. F.eks. i Holland, men det kendes også blandt de nordiske lande. Der er typisk tale opgaver af mere rutinepræget art. Den egentlige centrale enhed (styrelser, direktorater e.l.) friholdes således for nogle i princippet centrale, men rutineprægede opgaver. Den centrale enhed bliver på den måde mere styrbar ved, at den friholdes for en række driftsopgaver, og kan herefter koncentrere sig om den overordende styring.

Det er i europæisk perspektiv undtagelsen, at de regionale myndigheder har direkte ligningskompetence og beskæftiger sig med konkrete skattesager. Arbejdet består primært i planlægning, udøvelse af visse management-funktioner, og eventuelt ydelse af service på det ressource- og personaleadministrationsmæssige område samt edb-drift. I visse tilfælde optræder den regionale myndighed dog som klageinstans i visse sagstyper eller repræsenterer skattemyndighederne ved klageinstanserne.

Hovedopgaven er imidlertid at varetage styringsopgaven for de centrale myndigheder på regionalt plan. I nogle tilfælde styres der dog direkte fra centralmyndigheden på de lokale myndigheder. Dette forekommer f.eks. i et vist omfang i Holland og Spanien. Det er dog især fagstyringen via materielle skatteregler, der sker direkte. Den praktiske plan- og ressourcestyring sker typisk regionalt.

Der er i altovervejende grad tale om en embedsmandsstyring, men som et særsyn er en del af den regionale styring i Sverige overladt til selvstændige styrelser med både embedsmænd og eksterne (lægmands-)repræsentanter.

Hverken de centrale eller regionale myndigheder styrer i dag i nævneværdigt omfang direkte på afgørelser i konkrete sager. De afgørende styringsvariabler er i dag plan-, personale- og økonomistyring. Den styringsmæssigt centralistiske holdning, der ses i en række lande, er, som det senere vil fremgå, omvendt ikke nødvendigvis udtryk for en opgavemæssig centralisme, da der samtidig kan været tale om udpræget decentralisering, når de praktiske opgaver skal løses.

3.4. Administrative særordninger og autonomier

Man ser ikke sjældent, at lokalt politiske eller administrativt betingede særpræg kan bevirke, at hovedstrukturen i skatteadministrationen fraviges. I en række stater findes der således for særlige lokaliteter forskellige administrative særordninger. Der er typisk tale om geografiske eller historiske årsager til disse specielle ordninger. Metoden kendes i såvel de nordiske lande som i en række EF-lande. Danmark har således særordninger for Færøerne og Grønland, Norge for Svalbard og Jan Mayen og Finland for Ålandsøerne. Tilsvarende har eksempelvis Navarra og Baskerlandet i Spanien deres egen skatteadministration, i England er der visse særordninger for Skotland, Wales og Nord Irland, i Frankrig for de oversøiske områder Martinique, Guadeloupe, Guyane og Réunion, og for Hollands vedkommende har de Hollandske Antiller og Aruba deres egne skattemyndigheder og administration.

Den administrative skattestruktur for en stat behøver således ikke nødvendigvis altid at omfatte det samlede territorium.

3.5. Særordninger for bestemte skattearter

Også i forhold til mere specielle skattetyper kan der være særordninger. Alle de offentlige indtægtsarter, der normalt opfattes som beskatning, administreres således ikke i alle tilfælde under de økonomiske ministres ansvarsområde. Visse særlige skattearter kan henhøre under andre ministerområder, også selv om administrationen – typisk af tekniske årsager – henhører under skatteforvaltningen. Sådanne ordninger gør sig navnlig gældende inden for f.eks. socialafgifter, miljøafgifter eller afgifter, der ligger i grænseområdet imellem egentlige skatter og brugerbetaling. De ordninger, der på disse områder er valgt i såvel Norden som i EF-landene, er meget forskelligartede og tegner ikke noget klart billede. Eksempelvis kan nævnes, at i Danmark henhører visse miljøafgifter under miljøministeriet, men opkrævning og kontrol udføres af de statslige skattemyndigheder. Brugsafgiften på motorkøretøjer er under justitsministeriet, der også selv varetaget administrationen. I England henhører sociale bidrag under »Department of Social Security«, men administrationen varetages af »Inland Revenue«, der foretager opkrævningen sammen med indkomstskatten under »PAYE-ordningen«. Derimod administreres f.eks. motorkøretøjsbeskatningen af trafikministeriet (Dep. of Transport). I Frankrig administreres de sociale afgifter af socialmyndigheder og tilsvarende i Portugal, hvor de henhører under Arbejds- og socialministeriet. I Italien henhører socialafgifterne under Arbejdsministeriet og administreres af de regionale og lokale socialmyndigheder.

3.6. Strukturforskelle

For den overordnede styrings vedkommende adskiller de nordiske lande sig på en række områder fra normen i EF-landende, selv om der også inden for disse lande er betydelige forskelle.

Den politiske styringsmodel er for Danmarks vedkommende særpræget på flere måder. Dels er den økonomiske politik og skattepolitikken opdelt på flere forskellige ministerområder, dels er en del af styringen henlagt til et selvstændige politiske organ. Endelig spiller kommunerne en betydelig rolle i styringen af skatteområdet. På dette område er det danske system kun sammenligneligt med systemet i Tyskland. Norge og Finland ligger på dette område mere på line med EF-landene. Sverige derimod benytter ligesom Danmark fortsat selvstændige politiske organer i den overordende styring. Ordningen med selvstændige politiske organer kan i forhold til EF-landene stort set alene sammelignes med den engelske styrelsesordning »The Lord High Commissioners«. Norge er det nordiske land, der med hensyn til den centrale styring mest minder om hovedparten af EF-landene. Som det senere vil fremgå, er det modsatte dog tilfældet for så vidt angår den konkrete

skatteansættelse, hvor man stadig i vidt omfang benytter selvstændige lægmandsorganer.

I de nordiske lande udføres lovgivningsfunktionen i selvstændige ministerielle departementer. Disse departementer er dog meget forskelligartet struktureret, ofte med en blanding af funktions-, subjekts- og objektorienteret opdeling. I Danmark er hovedstrukturen subjektorienteret med en personskatteafdeling og en erhvervsbeskatningsafdeling. Den øvrige opdeling er primært funktionsbestemt med en administrativ/international afdeling, en skattepolitisk afdeling og en udviklings- og projektafdeling. Omvendt har Norge primært en objektorienteret opdeling, der omfatter en skatteafdeling, en told- og afgiftsafdeling, en særlig oliebeskatningsafdeling og hertil en skatteøkonomisk afdeling. Dette minder således noget om den opdeling i et skattedepartement og et departement for told og afgifter, der indtil 1989 blev anvendt i Danmark. Den svenske skatteafdeling har en meget blandet struktur med subjektbestemte afdelinger for personbeskatning og virksomhedsbeskatning, objektorienterede afdelinger for henholdsvis kapitalbeskatning og for told og indirekte beskatning, funktionsbestemte afdelinger for taxering, opkrævning og skattekontrol og endelig afdelinger for skatteøkonomi og folkeregister. Den finske struktur er, sammenlignet med de øvrige nordiske lande, langt mere enkel med kun fire funktionsbestemte afdelinger for henholdsvis administration, økonomi og forskning, internationale spørgsmål og lovforberedelse.

I en række EF-lande bygger man, i modsætning til den nordiske departement/direktoratmodel, imidlertid på forskellige former for generaldirektoratmodeller, hvor lovgivning og administrativ implementering i princippet udføres inden for samme myndighed i en integreret styringsmodel. I en del af landene er lovgivningsfunktionen imidlertid enten henlagt til et særligt direktorat eller departement, eller er internt i et generaldirektorat adskilt i en særlig enhed. Valget af opdelingsmåde kan bygge på enten praktiske grunde eller på et hensyn til at iagttage princippet om adskillelse af den lovgivende og udøvende magt. Der findes således i praksis betydelige variationer over denne hovedmodel. Den særlige ordning i Danmark med sideordnet departement og direktorat fremstår dog nærmest som en krydsning mellem de forskellige nordiske og europæiske modeller.

Struktureringen af den overordende administrative implementeringsfunktion følger således ganske forskelligartede modeller i såvel Norden som EF-området. Det er herunder ingen selvfølge, at den struktur, der følges i et departement inden for en departement/direktorat-model, også følges i underliggende direktorater. Dette skyldes blandt andet denne type departementers dobbeltrettede funktioner som dels rettet imod en sekretariatsfunktion for lovgivningsmagten, dels den overordnede styring af de praktiske-udførende

myndigheder. De væsentligste forskelle ligger i, ud over om der anvendes en departements/direktorat- model eller en generaldirektoratsmodel, i hvilket omfang direkte og indirekte skatter styres samlet eller delt i hver sin administrative enhed, og om skatteopkrævningen eller i det mindste væsentlige dele af den er adskilt fra den øvrige skatteadministration. Et gennemgående træk i de fleste lande er dog, at der findes særlige enheder for henholdsvis databehandling og skattekontrol. Herudover er billedet imidlertid så uklart, at der kun vanskeligt med nogen mening kan tales om særlige nordiske modeller eller modeller i EF-landene.

De fleste lande lader den overordende styring forgrene sig ud til de lokale myndighder via regionale enheder. Kun i Sverige har de regionale enheder i kraft af deres selvstændige styrelser muligher for i det mindste i princippet at udøve en egentlig uafhængig styring. Den regionale styring omfatter dog i dag primært plan- og ressourcestyring, hvorimod de regionale enheder sjældent inddrages i konkrete skatteansættelser. De regionale enheder i Norden har imidlertid fortsat i et vist omfang adgang til at gå ind i den konkrete skatteansættelse, enten som revisionsmyndighed eller med selvstændig kompetence i visse typer af sager. Endelig har de regionale myndigheder i betydeligt omfang et selvstændigt forvaltningsansvar på moms- og afgiftsområdet.

Den overordnede styring af den fiskale dækning af de offentlige udgifter er sjældent helt entydigt placeret under et bestemt ministerområde, idet også ikke helt ubetydelige provenustørrelser henhører under andre ministres områder. I en række tilfælde har også regionale og lokale myndigheder en vis indflydelse på beskatningen, idet de kan fastsætte en række skattesatser, normalt således at de inden for visse rammer kan fastsætte forskellige lokale tillægsskatter til de statslige skatter. I de nordiske lande er denne metode meget udbredt, idet hovedfinansieringen af de ret omfattende kommunale aktiviter sker ved fastsættelse af en kommunal indkomstskatteprocent, der tillægges de statslige satser. Dette må ses i sammenhæng med de i foregående afsnit nævnte meget betydelige dele af det samlede skatteprovenu – omkring 20-30 procent – der tilfalder den kommunale sektor. Denne adgang til for lokale myndigheder selvstændigt at fastsætte tillægsskattesatser anvendes dog også i et vist – men meget mere begrænset – omfang i EF-landene, når der bortses fra den særlige forbundsstatsstruktur i Tyskland. Den modsatte yderlighed ses f.eks. i Holland, hvor de meget beskedne lokale provenuer fremkommer ved centralt af staten fastsatte tillægssatser til enkelte statslige skatter.

Nogle få helt selvstændige lokale skatter findes dog stort set i alle lande i form af afgifter, der knytter sig tæt til de lokale aktiviteter, som de lokale myndigheder har ansvar for. Der er eksempelvis tale om mindre ejendoms-,

forlystelses-, renholdelses- eller vandskatter, men den provenumæssige betydning er som hovedregel ganske ubetydelig.

4. Individualisering af skattefordringen (skatte- og afgiftsansættelsen).

De skatteintentioner, der kommer til udtryk i skattelovgivingen, skal, før de kan udmønte sig i indtægter i de offentlige kasser, transformeres til individuelle skattefordringer rettet imod skattesubjekterne. Det vil sige, at det må fastslås, hvem der i forhold til den enkelte skatteform skal betale skat, hvad der skal betales skat af, og hvor stort et beløb der skal betales.

4.1. Skatteansættelses- eller ligningsfunktionen

Effektueringen af beskatningen kræver således en individualiseringsproces, der i forhold til de forskellige typer af beskatning retter konkrete skattefordringer mod det enkelte skattesubjekt.

Den enkelte borger, virksomhed, selskab eller hvordan skattepligten i subjektiv henseende nu ellers defineres, kan med andre ord blive skattesubjekt i relation til flere forskellige skattearter og som sådan blive stillet over for flere forskelige fordringer, der skal betales. Konstateringen af de individuelle skattefordringer er en helt central udøvende funktion ved administrationen af beskatningen.

4.1.1. Skattefordringens sammensætning

På det overordnede plan følger beskatningsmønstret, som det fremgik af afsnit II, stort set de samme grundprincipper i alle landene inden for såvel Norden som EF-området. Der bygges i altovervejende grad på en indkomstbeskatning, forskellige socialafgifter eller lønskatter, nogle ejendoms- og formueskatter, en moms-ordning og endelig en række konkrete punktafgifter eller acciser. I hovedtrækkene er der således en betydelig grad af overensstemmelse i sammensætningen af den administrative opgave, der skal løses. På det mere detaljerede plan er der imidlertid betydelig forskel fra land til land i den konkrete udformning af de enkelte skattetyper. Den opgave, som skattemyndighederne skal løse, er med andre ord ikke alene stærkt varieret inden for det enkelte land alt efter, hvilken skatteart der er tale om. Også landene imellem er der nærmest et uendeligt antal forskelle og nuancer i den mere konkrete udformning af de enkelte beskatningselementer og dermed den opgave, der på dette område skal løses af skatteforvaltningen.

Det er naturligvis ikke muligt mere kortfattet at gennemgå alle disse mangfoldige variationers betydning for denne del af beskatningsopgavens indhold. En mere detaljeret sammenligning af skatternes indretning alene giver i sig selv heller ikke noget klart billede af forholdene. Derimod er det hensigtsmæssigt at fremhæve nogle af de mest centrale hovedområder, der især er udtryk for helt grundlæggende forskelle i de forudsætninger, som skatteforordringens udformning erfaringsmæssigt udgør for indholdet i den administrative opgave med individualiseringen af skattebyrden.

Indkomstbeskatningen betragtes normalt som den mest komplicerede af de centrale skattetyper. Her spiller det f.eks. en ganske betydelig rolle, hvor mange og hvor komplicerede fradragsregler der findes, i hvor høj grad der skal ske skatteansættelse af forskellige indkomstertyper for sig, og hvor mange skattesatser og beregningsregler der findes. Hovedproblemet på dette område hænger således bl.a. sammen med de grundlæggende problemer, der er forbundet med at opgøre periodiske økonomiske nettoresultater af menneskelige aktiviteter. For specielt indkomstbeskatningen af løn er det væsentligt, om der er tale om definitive lønskatter, der – eventuelt inden for visse beløbsgrænser m.v. – gør yderligere skatteansættelse unødvendig, eller om der alene er tale om en foreløbig beskatning, der senere skal indgå i en årlig selvangivelsesprocedure. Her kan f.eks. nævnes forskellen på den hollandske ordning, hvor kildeskatten inden for visse beløbsgrænser og med standardfradrag bliver en definitiv kildeskat uden behov for efterfølgende selvangivelse, og den danske ordning, hvor kildeskatten i princippet blot er en acontoskat, der indgår i den årlige selvangivelses- og skatteopgørelsesproces.

Omvendt stiller den bruttobeskatning, der lægges til grund for de fleste sociale bidrag m.v., langt fra de samme administrative krav, idet skattegrundlaget set i forhold til indkomstskatten her er stærkt forenklet.

Formue- og ejendomsbeskatningens største administrative problem ligger i, hvor store krav man stiller til værdiansættelsens nøjagtighed og hvor mange forskellige typer af formuegoder, der skal inddrages i værdiansættelserne.

Forbrugsafgifterne er som udgangspunkt mere forenklede skatteformer, men antal og skattesatser kan, som det tidligere er omtalt, variere meget betydeligt fra land til land. Afgørende for omfanget af den administrative opgave er også, om afgifterne retter sig mod en større eller mindre kreds af afgiftspligtige. Det spiller således en væsentlig rolle, om de afgiftsobjekter, der lægges til grund, bliver produceret, anvendt eller forhandlet af en større eller mindre kreds.

4.1.2. Ansættelsesmetoden

Den administrative opgave påvirkes også af den metode, der anvendes ved skatteansættelsen. Også denne kan variere fra skatteart til skatteart og fra land

til land. Skatteansættelsen sker imidlertid som udgangspunkt efter enten en selvangivelsesmetode eller en »self-assesment«-metode.

Selvangivelsesmetoden er især inden for indkomstbeskatningen den mest anvendte metode. Her indsender den skattepligtige, som regel årligt, en opgørelse over beskatningsgrundlaget og modtager herefter en opkrævning fra skattemyndighederne over det beregnede skattetilsvar. Specifikationskravet i selvangivelserne kan variere meget og må som regel sammenholdes med oplysninger, som myndighederne selv ligger inde med.

»Self-assesment« bygger i hovedtræk på et princip om, at den skattepligtige selv skal opgøre og indbetale sit skattetilsvar til det offentlige. Som kontrol indsendes efterfølgende enten uopfordret eller på opfordring oplysninger om skattegrundlag, dokumentationer, beregning m.v. Denne fremgangsmåde anvendes især over for erhvervsdrivende, og et centralt eksempel er momsordningen, der administreres ret ensartet i alle lande med indbetalings- og indberetningsperioder på 1-3 måneder som det normale. I Spanien og Italien anvendes »self-assesment«-systemet dog også som en grundlæggende metode ved indkomstbeskatningen.

Også spørgsmålet, om man søger at bygge på en før-ligning, en samtidigligning, eller en senere-ligning, spiller en rolle. Som led i bestræbelserne på at tilvejebringe en samtidighedsbeskatning er der i alle landene indført kildeskatteordninger, der til en vis grad virker efter et »self-assesment«-princip, idet arbejdsgivere, pengeinstitutter, offentlige myndigheder m.v., der er omfattet af ordningerne, løbende indsender de indeholdte skattebeløb og periodisk indberetter en redegørelse. Ordningen findes i to hovedformer. En metode, der bygger på kollektiv meddelelse til de indeholdelsespligtige, der så indeholder på basis af standardsatser i tabelform e.l. Den anden metode forudsætter derimod individuelle meddelelser til den indeholdelsespligtige i form af skattekort e.l. Der er forskel på, hvilke indkomsttyper der er omfattet. Som udgangspunkt er løn og en række lønligende ydelser som regel omfattet og i en række lande også visse kapitalafkast udbetalt af virksomheder eller pengeinstitutter. I enkelte lande er kildeskatteordningen også udvidet til at omfatte hovedentreprenørers udbetaling af honorarer til selvstændige underentreprenører i bygge- og anlægsbranchen og i visse tilfælde til udenlandske kunstnere på kortvarig optræden. Sådanne ordninger kendes f.eks. i Norge, England og Irland.

I en række lande omfatter samtidighedsbeskatningen også selvstændige erhvervsdrivende og selskaber, der løbende må afregne en skønnet foreløbig skat. Denne ordning kendes i Sverige og Finland, hvor i princippet alle skattesubjekter er omfattet af samtidighedsbeskatningen. I Danmark og Norge er selskaber derimod ikke omfattet af ordningen. Ordninger med samtidigheds-

beskatning kendes også i Holland, Belgien, Luxemburg, Frankrig, Tyskland, Spanien og Grækenland. Der er dog tale om meget forskellige metoder.

Ansættelsesproceduren for myndighederne varierer naturligvis noget alt efter, om der bygges på en »self- assesment« eller på en selvangivelsesmetode. I første tilfælde får myndighedsopgaven primært karakter af en efterfølgende kontrol. I sidste tilfælde indeholder proceduren som regel en vis grad af rutinemæssig standardkontrol, hvorimod mere dybtgående kontrol eller udgående kontrol udskilles som en selvstændig funktion. I praksis vil overgangen være flydende.

Rutinekontrollens omfang afhænger naturligvis af det materiale, som skattemyndighederne umiddelbart har til rådighed. Systemet bygger derfor i en række lande på en indberetningpligt fra tredjemand. Indberetningspligten omfatter primært løn og en række lønlignende ydelser, især i forbindelse med kildeskatteordninger, men også indberetning af kapitalafkast, især renter, er almindeligt. I enkelte tilfælde er også udbetalinger til selvstændige erhvervsdrivende i et vist omfang omfattet f.eks. i Norge og Portugal. Indberetningsordninger med varieret men typisk ganske omfattende indhold er udbredt i alle de nordiske lande, men også Holland, Frankrig, Irland, Spanien og Portugal har forskellige former for indberetningssystemer, hvor især det franske system er omfattende. Udover oplysninger, der modtages via disse indberetningssystemer, indsamler skattemyndighederne generelt selv i vidt omfang oplysninger, der typisk lagres og behandles i store edb-systemer enten mere lokalt eller i landsdækkende systemer.

4.2. Myndighedsstrukturen

4.2.1. Myndighedsniveauer

I de fleste af landene er hovedstrukturen – det vil typisk sige forvaltningen af de direkte skatter, fortrinsvis indkomstskatterne – i denne del af forvaltningssystemet opbygget med tre hovedniveauer. Det normale er således en centralmyndighed, nogle regionale enheder og en række lokale skattemyndigheder, der dog til tider også fungerer filialopdelt. Det sidste er tilfældet i f.eks. Sverige og Frankrig. Sverige har således regionalt »länsskattemyndigheten«, og lokalt »lokala skattemyndigheten«, der som regel har en eller flere lokale ekspeditionskontorer. I Frankrig er der nærmest tale om en forvaltningsstruktur med 4 niveauer, idet der foruden det centrale niveau findes en række »Direction régionale«, der under sig har »Directions des services fiscaux« fordelt i de departementer, som landet administrativt-geografisk er opdelt i. Lokalt finder man basisenhederne »Centres des impôts«. Også Spanien bygger reelt på et forvaltningssystem med 4 niveauer, idet der foruden centralmyndighe-

derne findes skattemyndigheder på regionsplan, på provinsplan og endelig i form af en række lokale skattemyndigheder. Det må her erindres, at selv om Spanien ikke formelt er en forbundsstat, er der tale om et udtalt regionalt selvstyre. I Tyskland derimod bliver strukturen netop p.g.a. landets opbygning som forbundsstat noget speciel. På føderalt plan samarbejder forbundsfinansministeriet delstaternes skattepolitik, der udmønter sig i en fælles skattelovgivning for hele forbundsstaten. Den praktiske administration af såvel føderale som delstats- og lokalskatter er imidlertid et suverænt delstatsanliggende. I hver delstat findes der – ud over et delstatsfinansministerium – således et (evt. to) Oberfinanzdirektionen, der overvåger og koordiner det praktiske arbejde med beskatningen. Told og de fleste afgifter administreres af lokale toldkontorer og de øvrige skatter af lokale skattekontorer.

Irland har organiseret skatteforvaltningen på 2 niveauer, idet de lokale enheder (hvoraf dog ca. halvdelene er beliggende i Dublin) henhører direkte under centralmyndigheden. Også Luxembourg bygger på et system med to niveauer.

I de lande, hvor henholdsvis skattemyndigheder og toldmyndigheder er organiserede som selvstændige myndigheder, er toldmyndigheden som regel kun organiseret i to niveauer. Dette er tilfældet i alle de nordiske lande og i England, idet dog Danmark som nævnt fra 1990 har fået en enhedsforvaltning for såvel told som skat. Told- og afgiftsfunktionerne i Danmark forvaltes dog fortsat reelt kun på to niveauer. De selvstændigt organiserede toldadministrationer er imidlertid ofte yderligere opbygget med et net af ekspeditions-, kontrol- og filialenheder, der dog sjældent kan karakteriseres som et selvstændigt forvaltningsniveau.

4.2.2. Struktureringskriterierne

De skatteansættende myndigheder er i hovedparten af landene struktureret efter et system, hvor tyngdepunktet ligger på administrationen af indkomstskatten, og hvor de fleste mere betydende skattearter forvaltes inden for det samme system. Anvendelsen af mere selvstændige forvaltningsenheder for bestemte skatter ses især, når der er tale om moms og afgifter, der på forskellige niveauer kan være udskilt fra hovedstrukturen. En mere rendyrket opdeling på alle niveauer imellem dels skatter, dels moms og afgifter, finder man alene i England, Norge og Italien. I Norge forvaltes momsen dog inden for skatteadministrationen. I Sverige og Finland er alene visse afgifter udskilt i et særligt system. En særlig høj grad af specialisering finder man i Italien, hvor en betydelig artsspecialise ring allerede sker på centralt niveau. På regionalt og lokalt niveau findes der to forskellige systemer for henholdsvis de direkte og indirekte skatter.

En artsspecialisering, der starter på lavere niveau, forekommer dog også i en række tilfælde. Således er skatteadministrationen i Holland på lokalt plan organiseret med fire forskellige inspektorattyper, der administrerer henholdsvis direkte skatter (herunder indkomst-, formue- og lønskatter), udbytte- og selskabsskatter, told, punktafgifter og merværdiskat og endelig arve- og stempelafgift. Noget tilsvarende er tilfældet i Luxembourg, der (i mangel af et regionalt niveau) opdeler de lokale myndigheder i en række selvstændige kontorer for henholdsvis personbeskatning, selskabsbeskatning, kildeskat, ejendomsvurdering og afgifter. I Grækenland findes der på regionalt plan inspektorater for indkomstskat, der under sig har en række lokale skattemyndigheder. Beskatningen af vareomsætning udføres derimod af selvstændige regionale inspektorater.

For så vidt angår ansættelsen af indkomst- og formueskat har specialiseringsprincippet givet sig et særligt udslag i de nordiske lande, idet man hidtil har anvendt en særlig forvaltningsform, hvor i princippet selvstændige og fritstående kollegiale lægmandsorganer fortog selve skatteansættelsen. I EF-landene er skatteansættelsen derimod som hovedregel sket ved afgørelse truffet af administrationens embedsmænd. Lægmandsordningen er imidlertid generelt under afvikling i de nordiske lande, hvor den nu er stort set forladt i Danmark og stærkt reduceret i Sverige og Finland, hvorimod Norge stadig i væsentligt omfang bygger på denne ordning.

I nogle tilfælde anvendes også en subjektorienteret opdeling. Skatteansættelsen af selskaber og andre typisk større erhvervsdrivende sker som nævnt ved særlige inspektorater i Holland, Belgien og Luxembourg. I Norge er en centralenhed for sådanne sager under oprettelse. I Belgien og Norge er der yderligere, henholdsvis lokalt og centralt organiseret, særlige enheder til skatteansættelse af udenlandske skattepligtige i landet.

4.2.3. Centraliserede og decentraliserede forvaltninger

I Danmark foretages skatteansættelsen af indkomst- og formueskatter af de kommunale skattemyndigheder, men overvåges af de statslige skattemyndigheder på regionalt og centralt niveau, der har mulighed for at gribe ind og ændre skatteansættelser. Det er også de centrale myndigheder, der forsyner de lokale skattemyndigheder med de nødvendige oplysninger til brug for skatteansættelsen. I Finland behandles skatteansættelsen af virksomheder, der er etableret i flere kommuner, i første instans af de regionale skattemyndigheder. I Sverige sker skatteansættelsen primært på lokalt niveau, men mere krævende sager behandles regionalt. I Norge sker skatteansættelsen ved selvstændige nævn. Som udgangspunkt sker ligningen lokalt, men sagen kan enten på skatteydernes eller skattemyndighedernes foranledning efterfølgende i et vist

omfang indbringes for de regionale eller det centrale nævn. Skatteansættelsen af udlændige, der arbejder i Norge, er i vidt omfang centraliseret. I 1990 er det endvidere vedtaget at oprette et centralskattekontor, der skal forestå ligningen af større virksomheder med særligt komplicerede og komplekse skatteforhold. Dette kontor bliver den kompetente ligningsmyndighed, uanset hvilken kommune skatteyderen er skattepligtig i. I de nordiske lande gælder det generelt, at momsen og visse afgifter administreres af de regionale skattemyndigheder. Skatteansættelsen til olieindvindingsskat i Danmark og Norge sker centralt, det samme er tilfældet for visse afgifter i Sverige.

I EF-landene sker skatteansættelserne, i det omfang der ikke er tale om koncentreret massesagsbehandling via edb, som altovervejende hovedregel på lokalt plan, medens regionale og centrale myndigheder alene er styrende og tilsynsførende.

4.3. Strukturforskelle

Der er visse gennemgående træk, der skiller den nordiske måde at fastsætte beskatningen på fra den europæiske, selv om der næppe kan tales om nogen egentlig nordisk henholdsvis europæisk model.

Den anvendelse af uafhængige lægmandsorganer, der fortsat sker i de nordiske lande, er klart forskellig fra den europæiske metode, der næsten undtagelsesfrit bygger på en statslig skatteforvaltning, der fastsætter skattefordringen ved myndighedsbeslutning af embedsmænd.

De nordiske lande – bortset fra Danmark – adskiller sig fra en del af EF-landene ved at anvende særlige told- og afgiftsmyndigheder. Sondringen i en administrativ struktur for henholdsvis direkte skatter og for told og afgifter anvendes dog også i en række EF-lande og man kan derfor ikke sige, at der er tale om nogen klar model inden for EF-landene på dette område som modstykke til den nordiske. Den danske overgang til en enhedsforvaltning for skat og for told og afgifter kan således ikke siges at have nogen speciel EF-tilpasning for øje for så vidt angår harmoniseringen. Derimod nok af hensyn til muligheden for at løfte den fremtidige opgave, hvor ansættelse og kontrol skal finde sted i forhold til en mere koncentreret og internationaliseret erhvervsstruktur.

Endelig er der en tendens i Norden til at en del af beskatningsfunktionen – bortset fra ansættelsen af indkomstskat – udøves på regionalt niveau. I EF-landene har de regionale myndigheder i forhold til skatteansættelsen primært styrings- og tilsynsopgaver, eller eventuelt visse automatiserede massesagsbehandlingsopgaver.

5. Kontrol

Fastlæggelsen af den individuelle skattefordring vil som regel ikke kunne foretages alene som en enkel, objektiv konstatering. Normalt vil det være nødvendigt at udøve forskellige former for kontrol – enten direkte i forbindelse med ansættelsen af fordringen eller efterfølgende – for at sikre, at fordringen er opgjort korrekt.

5.1. Kontrolfunktionen

Det primære i kontrolvirksomheden er at sikre, at det enkelte skattesubjekt rent faktisk kommer til at betale den skat, der ifølge de gældende retsnormer definere skattefordringen. Hertil kommer, at kontrolvirksomheden i de fleste tilfælde er forudsætningen for at kunne bringe straffebestemmelserne ved skatteunddragelse m.v. i anvendelse. Skattekontrollen er således også et led i det kriminalpræventive arbejde imod skattesvig. De klagebehandlende myndigheders opgave indeholder naturligvis også et væsentligt kontrolelement i retning af at sikre beskatningens rigtighed. Den centrale forskel i de fleste lande ligger dog i, at klagebehandlingsmyndighedernes virksomhed er orienteret imod konkrete enkeltsager, der rejses på skatteyderens initiativ, og klageinstansen har således som regel ikke mulighed for i bredere forstand at tage et problem op. Kontrolmyndigheden har derimod en mere generel revisionsfunktion rettet imod, at beskatningen som helhed bliver så rigtig som muligt. Blandede klagebehandlings- og revisionsmyndigheder kendes dog også, f.eks. i Norge, der benytter dette system på alle niveauer, og i visse EF-lande, f.eks. Belgien, hvor de regionale tilsynsmyndigheder også virker som klageinstans i visse sagstyper.

5.1.1. Omfanget af skatteforvaltningens kontrolopgave

Set ud fra en skatteforvaltningssynsvinkel er selve kontrolopgaven ikke helt ensartet. En række opgaver, der ikke i øvrigt henhører under skatteforvaltningen, kan i kontrolmæssig henseende godt henhøre under skattemyndighederne. F.eks. i Frankrig hører kontrollen af sociale bidrag under skattemyndighederne, der også har opgaver med offentlig priskontrol. I England derimod opkræves socialbidraget af skattemyndighederne sammen med indkomstskatten under PAYE-ordningen, men kontrollen henhører formelt under de sociale myndigheder. Kontrolmyndighedernes arbejdsopgave kan således i et vist omfang variere fra land til land. Sammenligningen kan med andre ord også her blive påvirket af andre ting end selve skattefordringens udformning.

5.1.2. Kontrolopgavens indhold

Kontrolopgaven i skatteforvaltningen dækker over en lang række forskelligartede funktioner strækkende sig fra almindelig standardiseret rutinekontrol til store målrettede kontrolaktioner. En del kontrol udføres i praksis direkte som en del af skatteansættelsesprocessen. Denne form for kontrol har typisk karakter af en mere formel eller rutinepræget kontrol på basis af allerede foreliggende oplysninger. Denne kontrol kan for så vidt godt være tilbundsgående i det omfang, der er tale om skattearter med lav kompleksitet, hvor fordringsfastsættelsen sker på grundlag af relativt få let konstaterbare retsstiftende kendsgerninger. Kontrollen vil her ikke få karakter af nogen mere selvstændigt organiseret forvaltningsfunktion. Inden for mere komplicerede skattearter eller skattearter – typisk indkomstbeskatningen – hvor de retsstiftende kendsgerninger er mere vanskeligt konstaterbare, stiger behovet for en mere individuel kontrol, og kontrolfunktionen vil her i højere grad fremstå som en selvstændig forvaltningsopgave. Det er disse sidste tilfælde, hvor kontrolfunktionen fremtræder mere klart, der i det følgende vil blive nærmere beskrevet.

Kontrolopgaven bygger i mere konkret forstand på en række forskellige hovedmetoder ved kontrollen, der nærmere definerer det arbejde, kontrolmyndigheden skal udføre.

Der kan således satses på totalkontrol, hvor alle skatteansættelser i princippet kontrollers fuldt ud, på stikprøvekontrol, hvor man efter et tilfældighedsprincip udvælger en række ansættelser til nærmere kontrol, på periodekontrol, hvor det enkelte skattesubjekt kontrolleres efter enten en fast eller varieret periodes forløb og endelig på kontrol efter et prioriteringssystem, hvor man efter særlige kriterier søger at udvælge – ofte ved hjælp af edb – de sager, hvor sandsynligheden for væsentlige provenueforhøjelser er størst. Metoden varierer, som det efterfølgende vil fremgå, stærkt fra land til land, men også inden for det enkelte land er der variationer fra skatteart til skatteart, og i praksis anvendes de forskellige metoder naturligvis også i kombinationer. F.eks. kan et system, der foretager prioriteret udsøgning af kontrolemner, også til en vis grad bygge på en periodisk kontrol, således at en sag under alle omstændigheder udsøges efter en vis periodes forløb. I f.eks. Tyskland sker udvælgelsen – bortset fra de tilfælde, hvor man ved rutineeftersynet opdager tegn på uregelmæssigheder – af mindre virksomheder som regel til kontrol efter en stikprøvemetode, hvorimod store virksomheder normalt er underlagt en fast periodisk kontrol.

5.1.2.1. Totalkontrol

Et kontrolprincip, hvor alle skatteansættelser inden for en given skatteart blev kontrolleret fuldt ud, var ikke ualmindeligt tidligere. Men med den generelt stigende kompleksitet inden for beskatningen, og hvor både skattebasen og skattepligten udvides stærkt, er dette i mindre og mindre grad praktisk muligt. Metoden er som udgangspunkt kun anvendelig ved mindre omfattede eller mere forenklede skattetyper, især hvor kontrollen kan udføres maskinelt. For de øvrige mere komplicerede skattearter bliver totalkontrol for ressourcekrævende og anvendes derfor ikke længere i nogen af landene som det bærende princip ved den egentlige individuelle kontrol. I de fleste lande vil der dog normalt ske en mere overfladisk kontrol af alle skatteansættelser, enten maskinelt eller ved mere eller mindre rutineprægede gennemsyn af sagen. I nogle tilfælde sker beskatningen dog i første omgang reelt alene på basis af de foreliggende oplysninger fra den skattepligtige. Den egentlig kontrol er da først efterfølgende. Den forenklede rutinekontrol er imidlertid typisk den metode, der i første omgang udskiller de sager, hvor forskellige tegn på uregelmæssigheder giver anledning til en egentlig kontrol. I Irland har man hidtil udført en standardkontrol af alle skatteydere, men der sker nu kun en rutinekontrol af alle erhvervsdrivende og selskaber. Denne rutinekontrol danner så grundlag for udvælgelsen af de sager, der skal kontroleres mere kritisk. I Danmark anvendes et temmelig omfattende edb-baseret udsøgningssystem således i meget betydeligt omfang, især ved lønmodtagerligningen.

5.1.2.2. Stikprøvekontrol

Stikprøvekontrol anses også i dag for mindre effektivt som kontrolprincip og har derfor gennemgående en vigende anvendelse som generel metode i det moderne skattesystem. Metoden anvendes som regel kun inden for mere begrænsede områder. I Norge anvender man således princippet i forbindelse med iværksættelse af kontrolaktioner inden for særlige brancher e.l. Stikprøvemetoden anvendes også som en del af kontrolmetoden i f.eks. Italien og Portugal inden for særlige områder.

I visse tilfælde er princippet lovmæssigt udelukket. Vilkårlig kontrol er således i princippet udelukket i England, idet der skal foreligge formelle begrundelser for at udtage en sag til særlig kontrol. I praksis er disse formalia dog så almene, at det sjældent i realiteten udelukker kontrolaktioner.

5.1.2.3. Periodekontrol

I nogle tilfælde bygger kontrollen helt eller delvis på kontrol med visse perioders mellemrum, således at kontrollen i så fald typisk omfatter en årrække. Periodekontrol anvendes ofte i forbindelse med systematisk kontrol

af særligt udvalgte skattesubjekter. Dette er f.eks. tilfældet i Sverige og Norge. I Norge tilstræber man således kontrol med 4-5 års interval for særligt udvalgte virksomheder. I Finland er målsætningen også, at alle selskaber kontrolleres periodisk.

I Luxembourg bygger man som hovedregel på et princip om periodekontrol, men også andre lande anvender periodekontrol som en del af kontrolstrategien. I Tyskland har man således et system, hvor store virksomheder kontrolleres cirka hvert 4. år, mellemstore cirka hvert 8. år og mindre virksomheder med noget længere mellemrum. I Holland f.eks. går strategien på, at cirka 20 procent af skatteansættelserne skal kontrolleres hvert år.

En vigtig forudsætning for en kontrolstrategi, der bygger på periodekontrol, er den adgang, til at ændre skatteansættelserne inden for en vis periode, der findes i alle landene, og som gennemgående ligger på 3-5 år. Sverige og Finland har dog en generel grænse på henholdsvis 8 måneder og på 2 år. I Norge og Irland er grænsen derimod på 10 år. I tilfælde af skattesvig kan disse grænser dog typisk forlænges betydeligt eller helt bortfalde.

5.1.2.4. Prioriteret kontrol eller systemkontrol

For at opnå størst mulig effektivitet ved kontrolindsatsen anvendes i dag i stigende omfang mere målrettet kontrol med det formål at koncentrere kontrollen om de områder, hvor sandsynligheden for de størst afvigelser findes. Denne kontrolform kombineres som nævnt ofte med en periodekontrol.

I Sverige bygger man bl.a. på statistiske metoder og edb-systemer. Også Danmark har udviklet en særlig edb-baseret system til systematisk kontrol af erhvervsdrivende.

I det franske skattesystem bygger kontrollen på i vidt omfang metodiske udvælgelsesprocedurer, herunder navnlig et databaseret udsøgningssystem, der udvælger de skattesager, hvor der erfaringsmæssigt er den største sandsynlighed for at konstatere fejl. Kontrolen vil så typisk ske for flere år. Også i England bygger kontrolen i vidt omfang på udsøgningssystemer via centrale edb-systemer, hvor der tilgår de lokale skattemyndigheder dels oplysninger om den enkelte skatteyder, dels generelle oplysninger om forskellige erhverv, nøgletal m.v. I Tyskland udvælger man skattesubjekter efter betydning, således at større skattesubjekter kontrolleres hyppigere og mere intensivt, og således at kontrollen, når den foretages, sker for flere år.

5.1.2.5. Særlig intern kontrol

I en række tilfælde dækker kontrollen også forvaltningen indadtil, idet der ved delt mydighedsstruktur kan være behov for i videre omfang end ved traditionel intern revision også at kontrollere, om myndigheder, der ikke direkte indgår

i hierarkiet, opkræver og afregner skatten på den korrekt måde til de kasser, der har krav på provenuet.

I de nordiske lande betyder således anvendelsen af uafhængige kollegiale ligningsorganer, og for Danmarks vedkommende den særlige kommunale ordning, at de overordende skattemyndigheder også fører kontrol med disse instansers virksomhed, og at de i visse tilfælde kan foranledige deres afgørelser ændret ved højere skattemyndigheder eller ved domstolene.

5.2. Myndighedsstrukturen

5.2.1. Kontrolniveauer – Anvendelse af selvstændige kontrolmyndigheden

Spørgsmålet om antallet af kontrolniveauer må ses i lyset af, om kontrolfunktionen kommer organisatorisk til udtryk som selvstændige enheder og om, hvordan de i givet fald er placeret.

Som nævnt er kontrol en af de opgaver, der ofte udskilles som en selvstændig funktion i forbindelse med en helt eller delvis funktionsbestemt opdeling af myndighedstrukturen. Om denne opdeling kommer til udtryk i det organisationsmønster, der fremstår udadtil, kan være forskelligt, men opgaven er som udgangspunkt så speciel, at den i realiteten ofte vil fungere selvstændigt i forvaltningen.

I de nordiske lande indgår kontrolfunktionen som en integreret del af den skattemyndighed, der også foretager skatteansættelse m.v. Kontrolfunktionen er dog typisk internt organiseret som særlige afdelinger. Det samme er tilfældet i England, Frankrig og Irland. I disse tilfælde er det den samme myndighed, skatteyderne stilles over for, hvad enten der er tale om skatteansættelse eller egentlig kontrol. I Danmark sker der dog et skift fra en kommunal myndighed til en statslig myndighed, når overordnet kontrol iværksættes.

I Tyskland er der tale om en form for mellemløsning, idet man i praksis har henlagt større revisions- og kontrolopgaver til bestemte af de i øvrigt sidestillede lokale skattekontorer, således at revision af store virksomheder og koncerner sker ved skattekontorer, der har udviklet særlig ekspertise på dette område.

En række andre lande har opbygget et kontrolsystem uden for de skatteansættende myndigheders regi. I Holland findes der således på lokalt plan 19 særlige skatterevisionsbureauer, hvortil mere indviklede skattesager – især vedrørende erhvervsdrivende eller selskaber – kan oversendes til mere indgående kontrol. Også i Belgien opereres der med særlige kontrolinspektorater på lokalt plan foruden et selvstændigt tværgående central kontrolinspektorat. I Italien er der opbygget et helt selvstændigt og tværgående kontrolsy-

stem på alle niveauer i form af det såkaldte Guardia di Finanza. Noget tilsvarende er tilfældet i Spanien, hvor der findes en særlig kontrolorganisation organiseret under et selvstændigt generaldirektorat og med skatterevisionsenheder dels på centralt niveau, dels i tilknytning til såvel regions- som provinsskattemyndighederne.

5.2.2. Struktureringskriterierne – Enhedskontrol eller specialkontrol

Spørgmålet om, hvorvidt kontrolopgaven struktureres efter et enhedsprincip eller et specialiseringsprincip, giver sig udtryk i flere forskellige sammenhæng.

Der kan således være forskel på, om kontrolfunktionene, som ovenfor nævnt, fremstår som en mere eller mindre selvstændig organiseret myndighed, eller som en integreret del af en skatteforvaltning, der fremstår samlet udadtil.

Tilsvarende kan det være forskeligt, om samtlige eller dog de fleste skattearter kontrolleres under et af den samme kontrolmyndighed som led i en fælles koordineret enhedskontrol.

Endelig er det spørgsmålet, om der er organiseret særlige kontrolenheder for bestemte typer af skatteydere, eller om alle skattesubjekter kontrolleres af den samme myndighed.

5.2.2.1. Enhedskontrol

En samlet eller fælles kontrol af nogle eller alle skattearter anvendes i varieret omfang. I nogle lande er der dog ikke tale om egentlig fælles kontrol, men myndigheder kan i et vist omgang støtte hinandens kontrolindsats ved udveksling af oplysninger.

I en række lande udføres kontrollen med de direkte skatter og normalt også moms af én myndighed, hvorimod kontrollen af på told- og afgiftsområdet i et vist omfang udføres af særlige toldmyndigheder. På samme måde kan mere specielle skattearter i kontrolmæssig henseende falde uden for det normale system. Når man taler om integrerede- eller enhedsstrukturer, relaterer dette sig i en række tilfælde til hovedområdet inden for den direkte beskatning. Dette er f.eks. tilfældet i Spanien, hvor kontrollen med toldområdet gennemføres for sig under sit eget generaldirektorat, men hvor alle øvrige skatter kontrolleres samlet. I Belgien kontrolleres direkte skatter og moms sammen.

I nogle lande gennemføres en enhedskontrol, hvor i princippet alle skatterelationer for det enkelte skattesubjekt kontrolleres samlet.

I Danmark er der efter etableringen af en enhedsforvaltning øgede muligheder for enhedskontrol af alle skattearter. Den fortsatte anvendelse af kommunale skatteforvaltninger, der i princippet er selvstændige i forhold til den statslige enhedsforvaltning, sætter dog i praksis visse begrænsninger. I Norge kontrolleres direkte skatter under et, men samlet kontrol af direkte og

indirekte skatter forudsætter etablering af fælles kontrolenheder i det enkelte tilfælde. Den periodiske rutinekontrol i Sverige omfatter i princippet alle skattearter. I Finland kontrolleres direkte skatter og socialbidrag samlet.

I Frankrig går metoden ud på enhedskontrol, idet alle et skattesubjekts skatteforhold kontrolleres under et i en enhedskontrol på det niveau, hvor det pågældende subjekt efter sine indkomstforhold befinder sig. Internt fordeles opgaverne på lokalt plan imidlertid i praksis imellem to hovedafdelinger efter sagernes sværhedsgrad, den specialiserede afdeling er igen opdelt i tre enheder for henholdsvis personbeskatning, erhvervsbeskatning og ejendomsbeskatning. Den ydre enhedskarakter dækker således over en væsentlig grad af indre specialisering.

I Tyskland findes der til en vis grad enhedskontrol sted, idet indkomst-, selskabs-, erhvervs- og kapitalafkastbeskatningen samt moms kontrolleres samlet.

I Holland kontrolleres de enkelte skattearter i princippet separat, men der er mulighed for at etablere enheder for fælles kontrol. En mulighed, der i stigende grad finder anvendelse.

I England er der i princippet adskilt kontrol for henholdsvis direkte skatter, told og afgifter og socialbidrag, der hver kontrolleres af hver sin selvstændige myndighed. Der sker dog en vis fælleskontrol af kildeskat (PAYE) og socialbidrag (NIC).

I nogle lande kan der findes flere grader af kontrol. Der kan således vælges mellem en rutinekontrol enten generel eller af særlige skattearter og en generel kontrol af skatteforholdene mere tilbundsgående. Dette system kendes f.eks. i Tyskland.

5.2.2.2. Subjektorienterede kontrolorganer

I Sverige finder der en vis hovedopdeling sted ved, at lønmodtager primært kontrolleres på lokalt plan, hvorimod erhvervsdrivende og selskaber kontrolleres regionalt. I lande som Frankrig, Italien, Portugal og Spanien fortages kontrollen af de største virksomheder eller skatteydere i særlige centrale kontrolenheder. En tilsvarende ordning er som nævnt under etablering i Norge.

5.2.3. Centraliseringsgraden

Ligesom ved skatteansættelsen kan der skelnes mellem mere eller mindre centralistiske kontrolmodeller. Graden af centralisme contra decentralisering beror dels på, hvor hovedvægten i kontrolindsatsen lægges, d.v.s om kontrolopgaven primært udføres på centralt, regionalt eller lokalt niveau. Dels spiller det en betydelig rolle, hvor en eventuel styring af kontrolindsatsen finder sted. Endelig kan der være forskelle på, i hvor høj grad man har

centraliseret de oplysninger, der – typisk i edb-baseret form – skal indgå i kontrollen.

5.2.3.1. Kontrolopgavens placering

I de nordiske lande bygger man i betydelig grad på kontolsystemer på flere niveauer. I Danmark udføres kontrollen af indkomst- og formueskatten primært på lokalt niveau i de kommunale skatteforvaltninger. De regionale skattemyndigheder kan imidlertid støtte den lokale kontrol eller selv iværksætte selvstændig kontrol inden for særlige områder. Større eller tværgående kontrolaktioner kan iværksættes af de centrale skattemyndigheder, der også i et vist omfang selv deltager i kontrollen. Kontrollen på moms- og afgiftsområdet udføres som hovedregel regionalt. Også i Norge udføres der kontrol på alle tre niveauer. Såvel skattedirektoratet som de to særlige olieskattekontorer har selvstændige kontrolafdelinger. I Sverige udføres kontrolopgaven primært på regionalt plan. Også i Finland ligger kontrolopgaven regionalt, men der findes også en central kontrolenhed.

I Tyskland udføres kontrollen altid lokalt, men for meget store eller multinationale virksomheders vedkommende samarbejdes med de føderale skattemyndigheder, der dog primært udfører koordinerende funktioner.

I Frankrig udføres kontrollen med de vigtigste skattesubjekter centralt. De største virksomhedeer og koncerner kontrolleres i en særlig central enhed »Direction des Verifications Nationales et Internationales« og fysiske personer i »Direction nationale des Vérfications des situations fiscales« og i en særlig efterforskningsenhed for grovere skatteunddagelser »Direction nationale d'enquêtes fiscales«. Herudover sker der kontrol på regionalt plan for de mellemstore virksomheder, og den øvrige kontrol sker på lokalt plan.

I Belgien udføres kontrollen lokalt, men der findes også en central kontrolenhed, »Inspection speciale des Impots«, med tværgående kompetence.

I Spanien er kontrolopgaven henlagt til et af de fem centrale generaldirektorater. Dette er igen opdelt i to underdirektorater for henholdsvis central skattekontrol og for den territoriale skattekontrol, hvorunder de regionale og lokale kontrolenheder er organiseret. Den centrale skattekontrol består dels af et nationalt skatteinspektorat, der kontroller større virksomheder, koncerner og personer med særlig stor formue, dels af en række særlige enheder der varetager specialopgaver med bl.a. koordinering og international beskatning. Den territoriale skattekontrol er opbygget af 130 regionale skattekontrolenheder og 340 lokale skattekontrolenheder.

I Holland udføres alt kontrol lokalt. Der er dog direkte under finansministeren en særlige efterforskningsenhed, der indsamler oplysninger og efterforsker skattekriminalitet.

I Irland foretages kontrollen af de lokale skattekontorer, men kan i visse tilfælde også udføres af en central myndighed, når der foreligger mistanke om skattesvig.

I England udføres kontrollen primært lokalt, men der findes en række specialenheder centralt, der varetager kontrolaktioner og efterforskning i særligt omfattede sager.

5.2.3.2. Kontrolstyring

I Danmark styres kontrollen af årlige kontrolplaner på tre niveauer. Der er en overordnet kontrolplan for hele landet, der vedtages af Ligningsrådet. Inden for rammer af den landsdækkende plan udarbejder de regionale myndigheder kontrolplaner for regionerne, og endelig skal de kommunale skattemyndigheder udarbejde lokale planer under hensyntagen til de overordnede planer. I Norge anvendes også planstyring i vidt omfang. I Sverige styres kontrolindsatsen først og fremmest regionalt, men efter centralt udviklede metoder. I Finland er kontrollen også planstyret.

I Belgien er kontrollen centralt styret, hvorimod den i Holland styres lokalt. Kontrolindsatsen kan dog i sidste tilfælde også iværksættes af de regionale skattemyndigheder, men også i sådanne tilfælde udføres opgaven lokalt. Der findes ingen fælles retningslinier for udvælgelsen af sager til kontrol. Indsatsen styres alene af de lokale erfaringer og de oplysninger, der er til rådighed i den enkelte sag.

I Frankrig styres kontrolindsatsen i hovedtræk af de 20 regionale direktorater.

I Spanien styres kontrollen af en central fastlagt plan for hvert år, der fordeler opgaverne på de enkelte niveauer.

I England styres kontrolindsatsen lokalt på baggrund af de informationer, der tilgår fra centralt hold.

Kontrol, der er koordineret efter planer, anvendes ofte i sammenhæng med systemkontrol, således at man på basis af edb-systemer udvikler strategier, der udmøntes i en kontrolplan. I Danmark bygger man dels på kontrolplaner på henholdsvis centralt, regionalt og lokalt niveau, dels på et centralt udsøgningssystem. I Norge bygger den kontrol, der ikke er foranlediget af konstaterede uregelmæssigheder, på en kontrolplan, som kontrolindsatsen skal holdes inden for. Også i Finland følger kontrolindsatsen en forud vedtaget plan.

I Spanien udarbejdes der en landsdækkende kontrolplan for hvert år, der udpeger de områder, der skal kontrolleres og fordeler opgaven på de centrale, regionale og lokale kontrolenheder. Der kan være tale om en tilbundsgående kontrol af alle skatteyderes skattemæssige forhold eller om en foreløbig rutinekontrol uden anvendelse af eksternt materiale.

I England og Irland anvendes der derimod som udgangspunkt ingen egentlig planstyring.

5.2.3.3. Anvendelse af særlige informationscentre m.v.

I Danmark samles en lang række informationer i en central edb-base, hvor de bearbejdes og udsendes til de lokale skattemyndigheder. I Norge findes der ingen særlige informationscentre, informationer forvaltes lokalt. I Sverige er der ej heller centrale enheder, her samles oplysningerne regionalt. Den informationsindssamling, der finder sted, hænger dog nøje sammen med den uopfordrede indberetnings- og oplysningspligt, der påhviler en lang række arbejdsgivere, pengeinstituter m.v., og som er en central forudsætning for de – især i Danmark og Sverige – stærkt automatiserede ligningssystemer.

I Spanien er der særlige enheder på centralt, regionalt og lokalt plan, der i mere bred forstand indsamler eksternt materiale fra andre offentlige myndigheder og private borgere. Oplysningerne samles i en centralt placeret database.

I Belgien findes der også et centralt informationscenter, der er til rådighed for skattemyndighederne.

I Tyskland derimod anvendes alene centrale informationscentre i tilknytning til oplysninger, der via internationale kontrolkanaler modtages af Bundesamt für Finanzen.

5.3. Strukturforskelle

Generelt set har der i de nordiske lande i en lang årrække været lagt betydelig vægt på kontrol som modtræk til den forventelige øgede tendens til skatteunddragelse, der følger med meget højt skattetryk.

Sammenligninger af de forskellige kontrolmyndigheder må nødvendigvis blive præget af den mangfoldighed, der gør sig gældende ved valget af kontrolmetode og kontrolstrategi, og hvor forskelligt opgaven er blevet grebet an, såvel i Norden som blandt EF-landene.

Et mere klart træk i strukturen er imidlertid, at de nordiske lande – i modsætning til en række af EF-landene – bygger på en kontrolfunktion, indbygget i ligningsforvaltningen, og ikke på fritstående kontrolorganer, som man ofte møder i EF-området, navnlig i Sydeuropa.

Der er generelt stor forskel på, i hvilket omfang de forskellige skattearter kontrolleres under et. De fleste lande kontrollerer som regel flere skattearter sammen, man kun Sverige og Frankrig har noget, der minder om en egentlig enhedskontrol for alle skatter vedrørende det enkelte skattesubjekt.

I en række EF-lande udføres kontrollen af særligt krævende kontrolopgaver, fortrinsvis større erhvervsvirksomheder o.l., i selvstændige – som regel centrale – kontrolenheder. Denne fremgangsmåde er mest udbredt i Sydeuropa,

men dette princip med en mere selvstændig selektiv kontrolinstans på centralt hold findes også i Norden. I Norge har man tidligere på mere begrænsede områder – udenlandsk arbejdskraft, olieudvinding og dele af byggesektoren – benyttet dette system, der nu yderligere udbygges. De øvrige nordiske lande har dog hidtil alene bygget på overvejende decentrale kontrolordninger.

6. Opkrævning

Når skattefordringen er individuelt fastlagt og eventuelt kontrolleret, skal det sikres, at der sker rettidig afregning til de kasser, der har krav på fordringen. Uden en faktisk realisering af skattefordringen via overførsel af de økonomiske midler fra de skattepligtige til det offentlige opnår man ikke en effektuering af beskatningsintentionerne og dermed hverken de fiskale eller styringsmæssige målsætninger.

6.1. Opkrævningsfunktionen

De opgaver, der henhører under skatteopkrævningsfunktionen, omfatter i hovedtræk modtagelsen af de beløb, der udgør skattebetalingen, restancestyring og iværksættelse af tvangsinddrivelsen, hvor betalingen ikke indkommer rettidigt, den regnskabsmæssige registering af de indkomne beløb og videreekspedition af provenuet til de berettigede instanser. For nogle skatters vedkommende varetages skatteberegningen af skattemyndighederne, der herefter meddeler den skattepligtige, hvilket beløb der skal betales. Dette er den normale ordning, når der er tale om de fleste direkte skatter, og udføres som regel som en med skatteligningen mere eller mindre integreret proces. Om opgaven med udsendelse af skatteopgørelser – i det omfang dette udføres af myndighederne – formelt sker via ligningsmyndigheden eller opkrævningsmyndigheden, udgør et grænseområde imellem de to funktioner. De løsninger, der konkret vælges, vil ikke i så høj grad være præget af funktionsbestemte overvejelser, men først og fremmest af praktiske hensyn. Hvor myndighederne selv opgør størrelsen af skattetilsvaret og meddeler dette til den skattepligtige, skal opkrævningsmyndigheden også kontrollere rigtigheden af beløbets størrelse i forbindelse med indbetalingen. For andre skatters vedkommende, typisk moms, en række punktafgifter, kildeskattebetalinger m.v., foretages skatteberegningen af den skattepligtige (eller indeholdelsespligtige), der herefter selv har ansvaret for indbetaling af det korrekte beløb. Den primære opgave for myndigheden bliver her at iagttage betalingens rettidighed. Kontrollen er i dette tilfælde en efterfølgende proces, der så eventuelt kan føre til efter- eller tilbagebetalinger.

Opkrævningen af skatter udgør den helt overvejende del af det offentliges opkrævningsfunktion. Den skatteopkrævende myndighed vil derfor ofte af praktiske grunde også i vidt omfang være tillagt opkrævningen af en række andre indbetalinger til det offentlige.

I praksis foregår en stor del af skattebetalingen i dag ved indbetaling via postvæsenet eller pengeinstitutter og i mindre grad direkte til offentlige kasser. En række skatter opkræves endvidere af indirekte vej. Kildeskatteordningen for løn og lønlignede vederlag samt for visse kapitalafkast er således en helt central betalingsform i såvel de nordiske lande som i EF-landene.

6.2. Myndighedsstrukturen

6.2.1. Opkrævningsniveauer

I de nordiske lande er opkrævningsopgaven som hovedregel en regional opgave. I Sverige og Finland ligger opkrævningen af de direkte skatter og momsopkrævning i de regionale skattemyndigheder. I Sverige ligger hovedansvaret for skatteopkrævningen således hos »länsskattemyndigheten«, men en række afgifter f.eks. tobak og energi opkræves centralt. Inddrivelsessager varetages af de regionale kronofogedmyndigheter direkte under det centrale »Riksskatteverk«. I Finland varetages stort set alle opkrævningsopgaver af de 11 »länsskatteverker«. I Danmark sker opkrævningen af de direkte skatter som udgangspunkt centralt, men tvanginddrivelse m.v. sker ved 275 kommunale opkrævningskontorer. Moms og afgifter opkræves regionalt af de 31 told- og skatteregioner. I Norge opkræves direkte skatter og socialbidrag af de 448 kommuner, medens moms og afgifter opkræves regionalt af de 19 »fylkesskattekontorer«.

I langt de fleste EF-lande sker opkrævningen lokalt. I England findes der således 137 lokale »Collections offices«, der opkræver indkomst- og virksomheds- og kapitalskatter, samt kildeskat og socialbidrag. Andre lokale opkrævningskontorer opkræver moms og afgifter. Visse afgifter opkræves dog centralt. Holland råder over 88 lokale opkrævningskontorer, der varetager opkrævninger af næsten alle skattearter. I Belgien er opgaven fordelt på ca. 300 lokale kontorer. Også Frankrig, Grækenland, Spanien og Italien bygger på lokale opkrævningsenheder. I Luxembourg fortages opkrævningen af 8 selvstændige opkrævningskontorer. Irland adskiller sig ved at have en stort set centraliseret opkrævning.

6.2.2. Anvendelse af særlige opkrævningsmyndigheder

Der kan for det første være forskel på, om skatteopkrævningen generelt udføres af skattemyndighederne eller af særlige opkrævningsmyndigheder. Der

er dog stort set ingen steder tale om en rendyrket model, hvor alt, hvad der kan karakteriseres som skatter, opkræves af samme myndigheder. Det er f.eks. ikke ualmindeligt, at selvstændige lokale eller regionale myndigheder selv opkræver enkelte lokale skatter. Der vil således i de flest lande kunne findes særordninger for mere specielle skatter, der af traditionelle eller praktiske grunde administreres særskilt, uden at man af den grund kan siges at have en egentlig artsspecialiseret opkrævningsmodel.

Det vil endvidere være sådan, at i de lande, hvor told- og skattemyndigheden er adskilt, vil de skatter og afgifter, der skal erlægges i forbindelse med overskridelser af landegrænser, normalt blive opkrævet direkte af toldmyndighederne, medens indenlandske skatter og afgifter opkræves af skattemyndighederne eller af en særlig opkrævningsmyndighed. De eneste klare undtagelser fra denne hovedregel findes i dag i det engelske og norske system, hvor der findes en ordning med selvstændige told- og afgiftsmyndigheder, der også i et vist omfang opkræver indenlandske afgifter.

Spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om en særlig opkrævningsmyndighed, kan for det første ses ud fra, hvor ansvaret for opkrævningen er placeret på det centrale niveau. Som det fremgår tidligere i afsnit IV.3, er så godt som alle skatteforvaltningssystemer en del af et samlet finansministerium. Ansvaret for opkrævningen kan imidlertid godt være placeret i en selvstændig central enhed.

I alle de nordiske lande ligger ansvaret for skatteopkrævningen i de centrale skattestyrelser eller direktorater som en integreret del af skatteforvaltningens arbejde. I en række EF-lande er opkrævningen derimod organiseret helt selvstændigt.

I Frankrig er ansvaret for opkrævningen henlagt til et selvstændigt generaldirektorat, der under sig har et stort antal lokale opkrævningskontorer, der opkræver stort set alle indenlandske skatter. Også i Spanien, Portugal og Grækenland er opkrævningen organiseret helt selvstændigt.

I enkelte lande er der ganske vist tale om, at ansvaret ligger hos de centrale skattemyndigheder, men med særlige lokale opkrævningsenheder. I England henhører opkrævningen således under de 2 centrale skattemyndigheder IR og C&E, der – ud over selv centralt at forestå enkelte opkrævningsopgaver – hver især råder over et net af selvstændige lokale opkrævningkontorer. I Holland henhører skatteopkrævningen under generaldirektoratet for skatter og udføres af en række selvstændige opkrævningskontorer, der opkræver alle former for skatter.

Integrerede skatte- og opkrævningsmyndigheder findes dog også i nogle EF-lande.

I Tyskland henhører skatteopkrævningen under de lokale delstatsskattekontorer. Næsten al skatteopkrævning i Irland varetages samlet hos de centralle skattemyndigheder, og i Italien varetager de lokale skattekontorer også opkrævningsopgaven.

I Norden forekommer der i Danmark og Norge det særlige træk, at kommunerne i betydeligt omfang deltager generelt i skatteopkrævningen. I Danmark udføres en del af opkrævningsfunktionen for de statslige og kommunale indkomstskatter m.v. af de kommunale opkrævningskontorer. Som udgangspunkt opkræves disse skatter centralt af staten, men i det omfang, skatterne ikke indkommer rettidigt, overtager kommunerne arbejdet med inddrivelse, afdragsordninger m.v. De fleste øvrige skatter, især moms og afgifter, opkræves af de regionale skattemyndigheder. I Norge varetages opkrævningen af direkte skatter og socialbidrag af landets kommuner, momsen opkræves af de regionale »fylkesskattekontorer« og de fleste afgifter af den selvstændige told- og afgiftsforvaltning. I Sverige varetages tvangsinddrivelsen af skattemyndighederne, men er henlagt til 24 særlige »kronofogedmyndigheter«.

Selv om der i nogle lande er etableret generelle opkrævningsmyndigheder for stort set alle indbetalinger til det offentlige, vil skatternes altdominerende karakter som offentlig finansieringskilde i praksis betyde, at disse myndigheder reelt får primær karakter af skatteopkræver.

6.2.3. Centraliseret opkrævning

Der er betydelig forskel på, i hvor høj grad skatteopkrævningen udføres centralt eller decentralt.

I enkelte tilfælde er opkrævningsopgaven centraliseret. Således opkræves som nævnt indkomst- og formueskatten i Danmark centralt, og på samme måde er opkrævningen af de fleste punktafgifter i Sverige centraliseret. Også i England varetages opkrævningen af enkelte afgifter centralt. Irland har et noget mere specielt system, idet stort set al skatteopkrævning er centraliseret.

Selv om der i det store og hele er tale om opkrævningssystemer, der bygger på lokale enheder, er der samtidig i en række lande en generel tendens i retning af, at den rutineprægede del af opkrævningsfunktionen, det vil først og fremmest sige kildeskatten, automatiseres og i vidt omfang også centraliseres i en enkelt eller nogle få store enheder. Et af de mest omfattende projekter af denne art er således sat i værk inden for de seneste år inden for det engelske skattevæsen for så vidt angår opkrævningen af direkte skatter og socialbidrag, hvor opgaven nu stort set udføres af 2 centrale edb-centre.

De direkte opkrævningsmyndigheders hovedfunktion bliver således i stigende grad at tage sig af inddrivelse af skatter, der ikke indkommer rettidigt, eller andre forhold, der kræver en individuel sagsbehandling.

6.3. Strukturforskelle

Skal man sammenligne den opkrævningsmetode, der anvendes i Norden i forhold til EF-landene, er det især de kommunale ordninger i Danmark og Norge og den deraf følgende spredning af opkrævningsopgaven, der er iøjnefaldende. Også de svenske »kronefogedmyndigheter« adskiller sig dog tilsvarende fra det, man sædvanligt møder.

I Danmark og Norge er opkrævningen i betydeligt omfang en lokal opgave. Det samme er tilfældet med Holland og England. Sammenligner man imidlertid de 275 danske og 448 norske opkrævningskontorer med de tilsvarende 88 hollandske og 137 engelske enheder set i forhold til landenes befolkningstal, må man dog konstatere, at decentraliseringen i Danmark og især i Norge er særdeles stor, bortset fra at man i Norge må tage hensyn til landets geografiske udstrækning i forhold til befolkningstallet. De øvrige skatter opkræves på regionalt plan og kommer således mere til at svare til det system, der kendes i Sverige og Finland, hvor tyngden ligger på det regionale niveau.

Opkrævningsopgavens udførelse danner ganske vist et meget uensartet mønster, men den generelle tendens går klart i retning af centralisering og automatisering af alle rutineopgaver, der har »masseopkrævningskarakter, og en samling af al opkrævning hos samme myndighed og endelig også i et vist omfang, at opkrævningen integreres i en skattemæssige enhedsstruktur. I forhold til disse tendenser vil flere af de nordiske lande således fremstå med en noget afvigende struktur set med europæiske øjne.

7. Klagebehandling

Ethvert skattesystem vil altid afføde en varieret grad af uenighed mellem skattemyndigheder og dem der skal betale skatterne. De afgørelser, der træffes af myndighederne, vil derfor i en række tilfælde medføre, at der klages over afgørelserne, og det er derfor nødvendigt, at der organiseres et system til behandling af disse klager. Det anses i alle landene som en væsentlig opgave for skattemyndighederne og andre kompetente myndigheder at varetage en klagebehandling. Denne klagebehandling har – ud over at tilgodese fundamentale retsikkerhedsgarantier, og hvis det helt højtidelige skal med, i sidste ende menneskerettighedshensyn – til opgave dels at medvirke til den tillid, der må

være imellem borgerne og administrationen som en afgørende forudsætning for, at systemet i praksis kan fungere i et moderne samfund, dels at beskatningens mere overordende formål opnås.

7.1. Klageadgang

I såvel de nordiske lande som i alle EF-landene er der etableret administrative og/eller judicielle systemer, der kan behandle klager fra borgere over de afgørelser, som skattemyndighederne træffer. Klagebehandlingsfunktionen befinder sig således i de fleste tilfælde i grænseområdet mellem det administrative skattesystem og domstolsmyndigheden.

Der kan naturligvis være tale om forskellige variationer i et lands klagesystem alt efter, hvilken skatteart eller afgørelsestype der er tale om, men klagesystemets hovedstruktur vil som regel være organiseret omkring de afgørelser, der træffes i forbindelse med skatteansættelsesproceduren, herunder især ansættelsen af indkomstskatter. Dette led i beskatningen er normalt det langt mest kompliserede og er derfor også den skatteforvaltningsfunktion, der som regel indeholder de største potentielle konfliktfaktorer. Ved at koncentrere sig om denne del af klagebehandlingsapparatet fremtræder de centrale hovedtræk i denne del af organisationstrukturen klarest.

7.1.1. Klagevejledning

En central forudsætning for et effektivt klagebehandlingssystem er, at skatteyderne er bekendt med adgangen til af få prøvet myndighedsafgørelserne. Det kan derfor betragtes som en ganske væsentlig opgave for myndighederne i forbindelse med sikring af den rigtige beskatning ved hjælp af et klagebehandlingssystem at vejlede skatteyderne om adgangen til at klage. En sådan obligatorisk klagevejledning gælder i alle de nordiske lande og i Tyskland, Irland og Spanien. Klagevejledning ydes i praksis også i Frankrig, Grækenland, Holland, Portugal og England. Derimod ydes klagevejledning som hovedregel ikke i Italien og Belgien.

7.1.2. Klage- eller appelbegrænsninger

Myndighederne har dog ikke i alle tilfælde en pligt til at behandle klager. I de fleste lande er der indført forskellige begrænsninger, typisk af processuel, tidsmæssig eller beløbsmæssig karakter, der gør, at langt fra alle afgørelser i praksis kan påklages eller appelleres videre i klage- eller domstolssystemet. Typisk er adgangen til at klage over foreløbige skatter og diskretionære afgørelser stærkt begrænset. I nogle lande er klageinstansens kompetence endvidere begrænset til en kassationsproces uden adgang til at tage indholdsmæssig stilling til sagen. Endelig er der betydelig forskel på, om prøvel-

sesprocessen forløber som en sagsproces eller en beløbsproces, hvilket igen kan være forskelligt inden for de enkelte led i klagesystemet.

Klager kan som regel kun fremføres inden for en begrænset tidsperiode, enten et vist antal dage efter afgørelsen eller inden en vis dato efter skatteårets udløb. Den generelle klagefrist kan variere fra 14 dage i Finland til 2 måneder i Holland, men det mest almindelige er 3-4 uger. Klagefristen er typisk noget længere ved klage til domstolene end ved administrativ klagebehandling.

7.2. Klage til skattemyndighederne (forhandling)

I de fleste tilfælde, hvor der er en klageadgang, er hovedreglen i langt de fleste lande, at klager først skal rettes til skattemyndigheden eller eventuelt fremsendes via denne. Det være sig enten den skattemyndighed, der har truffet den påklagede afgørelse, eller eventuelt en overordnet skattemyndighed, typisk en regional instans, der har tilsynet med primærforvaltningen. Sådanne ordninger kendes f.eks. i Frankrig, hvor der klages til »direction des services fiscaux« og i Belgien, hvor klagen rettes til »directions regionales«.

Formålet med denne ordning er naturligvis primært den procesbesparelse, der følger af, at den kompetente myndighed ved en sådan remonstrationsbehandling selv i første omgang søger at opklare eventuelle misforståelser på mere formløs vis, eller eventuelt at søge opnået en forhandlings- eller forligsmæssige løsninger, hvor dette er muligt. Først efter at denne mulighed er forsøgt, er der adgang til egentlig klagebehandling ved en af skattemyndigheden uafhængig instans. En ordning, hvor der fra starten klages direkte til en uafhængig instans, kendes dog i Spanien og som hovedregel også i Italien og Portugal. I Danmark og Norge er der tale om en form for mellemordning, hvor klagen som udgangspunkt formelt rettes direkte til en uafhængig klageinstans, men hvor sekretariatsbistanden til første klageinstans ydes af skattemyndigheden.

7.3. Klage til uafhængige klageinstanser

Når en forhandlingsløsning med skattemyndighederne ikke er mulig, vil der være mulighed for at klage til en uafhængig administrativ klageinstans eller til direkte at indbringe sagen for enten de ordinære domstole eller for en forvaltningsdomstol. Ofte kan forskellene på disse særlige klageinstanser og på specialiserede forvaltningsdomstole dog i praksis være ganske beskedne.

7.3.1. Klage til særlige administrative skatteklageorganer

Anvendelsen af særlige administrative klageorganer findes især i de lande, hvor man ikke anvender et system med forvaltningsdomstole. I Danmark kan man således i første instans klage til de lokale skatteankenævn, der er

lægmandsorganer valgt af kommunalbestyrelserne, og hvoraf der findes et i hver af de 275 kommuner. Herefter kan der klages til Landsskatteretten, der er sammensat af dels fastsansatte dommere dels af lægmænd (først og fremmest repræsentanter for interesseorganisationer og politiske repræsentanter) udpeget af ministeren, Folketinget og kommunerne. I Norge kan der klages til »overligningsnemnd«, der vælges af kommunen, og hvoraf der findes et i hver af de 448 kommune. Herefter kan der klages til et af de 19 »fylkesskattenemnd«, der vælges af »fylkestingene«, og endelig til et »Riksskattenemnd«, hvor medlemmerne udnævnes af kongen. Alle tre typer klageorganer er i princippet lægmandsorganer. I Finland findes der som første klageinstans i hver af de 461 kommune et »prövningsnämnd«, der er sammensat af embedsmænd og lægmænd valgt af kommunen.

Inden for EF-området findes tilsvarende ordninger i England og i Irland. I England findes der to uafhængige klageinstanser. »The General Commissioners«, der består af statsligt udpegede lægmænd, og »The Special Commissioners of Income Tax«, der består af statsligt udpegede sagkyndige. Appelsystemet i Skotland og Nordirland afviger dog noget fra det engelske. I Irland kan der klages til »Appeal Commissioners«, der er sammensat af embedsmænd og lægmænd udpeget af finansministeren. Endelig bygger det spanske system på særlige skatteklagemyndigheder.

7.3.2. Domstolsprøvelse

Efter den administrative klagebehandling hos skattemyndighederne og/eller hos et selvstændigt specialiseret klageorgan af enten administrativ eller judicelt præget karakter er der næsten undtagelsesfrit en principiel adgang til at indbringe sagen for enten de ordinære domstole eller for en forvaltningsdomstol med typisk generel kompetence.

7.3.2.1. Forvaltningsdomstole

De forvaltningsdomstole, der behandler skattesager, er som regel generelle forvaltningsdomstole, men det er dog almindeligt, at der ved domstolene indrettes særlige afdelinger for skattesager. I Tyskland og Italien er der dog indrettet et særligt system af skatteforvaltningsdomstole. I Italien kan sagen prøves ved to niveauer af skatteforvaltningsdomstole og endelig for en almen højesteret, der fungerer som en kassationsdomstol. Systemet med forvaltningsdomstole er langt det mest almindelige. Alene i Danmark, Norge, England, Irland og Spanien benyttes ikke forvaltningsdomstole. I de øvrige lande har man valgt et system med forvaltningsdomstole, som regel ud fra hensynet til en mere borgervenlig sagsbehandling, hvor der lægges vægt på officialprincip, skriftlighed og hurtighed og hensynet til, at borgeren så vidt muligt skal kunne

føre sin sag uden bistand. Hensyn, der til gengæld er søgt tilgodeset ved indretningen af særlige administrative klageinstanser i lande uden forvaltningsdomstole.

7.3.2.2. Ordinære domstole

I Danmark, Norge, England, Irland og Spanien kan skattesager indbringes for de ordinære domstole. Her er fordelen naturligvis, at dommerne ud fra mere almene betragtninger kan afgøre skattesager ud fra et bredere perspektiv, frem for den mere specialiserede synsvinkel, der ofte præger de administrative klageorganer og til dels også forvaltningsdomstolene.

7.4. Alternative klageveje

I en række lande findes der alternative klageveje. Der kan være tale om valg imellem flere myndigheder inden for den sædvanlige klagestruktur, klage til en ombudsmand eller til særlige kommissioner eller politiske repræsentanter. Der vil alene blive omtalt de mere formelt etablerede ordninger og ikke de mange uformelle fremgangsmåder, der naturligvis i prakis også finder anvendelse på det mere uofficielle plan.

Egentlige alternative klageveje findes i Finland, England og Italien. I Finland er der i et vist omfang valgmulighed imellem i første instans at gå til lægmandsorganet »prövningnnämden« eller gå direkte til de de generelle forvaltningsdomstole. I England kan der i første instans vælges imellem at klage til »General Commissioners« eller til »Special Commissioners«. I Italien er der efter de særlige skatteforvaltningsretter mulighed for i stedet for indbringelse for den generelle højesteret at indbringe sagen for en særlig central skattekommission.

Bortset fra Sverige findes der ingen ordninger der kan karakteriseres som en egentlig specialiseret ombudsmand på skatteområder, men i Danmark, Norge, Finland, England, Irland, Holland, Frankrig, Spanien og Portugal findes der en generel ombudsmandsordning, der også omfatter skatteområdet. Afgørelser fra disse ombudsmandsordninger er ikke bindende, men følges næsten undtagelsesfrit i praksis.

I Holland, Belgien og Tyskland findes der særlige parlamentariske kommissioner, der kan modtage klager. I England og Irland finder der tillige en gammel og fast tradition for – i et vist omfang – at benytte sit lokale parlamentsmedlem som klagekanal til skatteadministrationen.

7.5. Strukturforskelle

Selv om adgangen til at få prøvet skattemyndighedernes afgørelser ved en klagebehandling er ganske omfattende og højt prioriteret i såvel Norden som

i EF-områdets lande, er der mange forskelle og nuancer, når opgaven skal løses i praksis. Der kan således ikke påpeges nogen typisk nordisk eller EF-model, når klagebehandlingsapparatet skal organiseres. Det væsentligste man kan komme det er nærmest, hvad der kan kaldes en vest-nordisk/anglikansk model, med hovedvægt på et specialiseret administrativt klagesystem, ofte med lægmandsislæt og med adgang til prøvelse ved de ordinære domstole, og en øst-nordisk/kontinental model med hovedvægten på et forvaltningsdomstolssystem. Til gengæld er det et næsten generelt fælles træk, at klager skal søges afgjort allerede ved henvendelse til skattemyndigheden, inden den egentlige klageprocedure iværksættes.

8. Administration af straffeforanstaltninger

Beskatningens grundlæggende belastningskarakter i forhold til borgerne gør, at man ikke kan forvente at alle i samfundet fuldt ud vil opfylde de forpligtigelser, der pålægges dem til at medvirke til skattefordringens realisering efter lovgivningen. Samtidigt er en så tilbundsgående kontrol, at det overflødiggør borgernes medvirken, i praksis ikke mulig, undtagen på mere begrænsede områder. Dertil er den opbygning, skattesystemet har i vore del af verden, alt for kompliceret. Man har derfor i alle landende fundet det nødvendigt at indføre forskellige straffeforanstaltninger, der skal medvirke til, at skattelovgivningen overholdes.

8.1. Straffefunktionen

De sanktioner, der kan bringes i anvendelse, varierer fra land til land, men omfatter som hovedregel to grupper. Der kan enten være tale om en økonomisk sanktion i former af bøder eller tillægsskat eller frihedsstraf i forskellig udstrækning, ofte op til adskillige års fængsel. I visse tilfælde kan der også blive tale om erhvervsforbud eller ved medvirken, om solidarisk hæftelse for skattebetalingen. Grænsen imellem erstatningslignende kompensationer over for det offentlige og egentlig straf i form af bøder vil i mange tilfælde være uskarp. F.eks. vil en række forsinkelser og undladelser i nogle lande medføre, at skatten automatisk forhøjes, uden at dette betragtes som nogen egentlig pønal straffesanktion, og uden at der gennemføres nogen egentlig sanktionsprocedure. Adgangen til at foretage skønsmæssige ansættelser ved manglende oplysninger må ligeledes normalt betragtes som en erstatning for de faktiske oplysninger ved ligningen og kan derfor heller ikke regnes til egentlige straffelignende foranstaltninger.

Ansvarsgrundlaget retter sig normalt imod undladelse af at meddele oplysninger, enten om egne eller andres forhold, afgivelse af urigtige oplysninger eller manglede eller forsinket betaling. Nogle foranstaltninger er af kompulsiv karakter og har som sådan til formål at fremtvinge oplysninger eller betalinger, hvorimod andre retter sig efterfølgende imod de situationer, hvor man konstaterer, at der rent faktisk er afgivet urigtige eller ikke-rettidige oplysninger, og hvor formålet derfor primært må søges i det præventive aspekt.

Medvirken til iværksættelse af sådanne straffeforanstaltninger er også en myndighedsopgave for skattemyndighederne, typisk som en afledet funktions af kontrolvirksomheden.

8.2. Sanktionskompetencen

Kompetencen ligger normalt ikke hos skattemyndighederne alene, men er delt imellem skattemyndigheder, anklagemyndighed og domstole. I Enkelte lande er skattemyndighederne i princippet helt afskåret fra selvstændigt at iværksætte egentlige sanktioner. Således er f.eks. straffeforanstaltninger i Finland som hovedregel et domstolsanliggende, men mindre straffe kan dog pålægges af de regionale skattemyndigheder. Også i Irland anses straffeforanstaltninger i princippet for et domstolsanliggende.

8.2.1. Fængelsstraffe

I det omfang, det kommer på tale at anvende frihedsstraf som sanktion for skatteforseelser, tilkommer kompetencen i alle landene den almindelige anklagemyndighed og domstolene. Det vil dog typisk påhvile skattemyndighederne at tilvejebringe de nødvendige faktiske oplysninger i sagen eventuelt i samarbejde med politi- og anklagemyndigheden.

8.2.2. Bøder

Egentlige bøder kan idømmes ved domstolene, men herudover kan der i en række tilfælde pålægges administrative bøder. I de fleste lande er der adgang til at pålægge mindre tvangsbøder eller lignende, men også egentlige pønale bøder kan i et vist omfang pålægges administrativt.

I en række lande har skattemyndigheder dog ikke en egentlig kompetence til at pålægge bøder, men alene en adgang til at tilbyde en administrativ bøde for herved at undgå en egentlige straffeproces. Sådanne ordning kendes i Danmark, England, Holland og Grækenland.

I andre lande kan skattemyndighederne selvstændigt pålægge bøder, dette kendes f.eks. fra Belgien og Spanien, hvor skattemyndighederne kan pålægge bøder i princippet uden begrænsning. Som hovedregel kan sådanne bøder dog indbringes for enten de almindelige domstole eller en forvaltningsdomstol.

Endelig er der eksempler på, at bøder kan pålægges af særlige myndigheder. I England kan bøder således pålægges af det særlige »Appel tribunal«.

8.3. Myndighedsstrukturen

Administrationen af straffesager sker på forskellige niveauer fra land til land og kan yderligere variere fra skatteart til skatteart eller efter sagens omfang. I f.eks. Spanien administreres straffesager på både lokalt, regionalt og centralt niveau.

Straffesagerne behandles som regel integreret inden for den almindelige skatteforvaltningsstruktur, men i en række lande er der dog organiseret særlige enheder til efterforskning eller behandling af sager om skattekriminalitet. I Finland er der således en særlig enhed i skattedirektoratet, der forestår efterforskning, og tilsvarende i Holland findes der en særlig specialenhed -- på niveau med de regionale direktorater – for efterforskning af skattesvig omfattende alle skattearter. Det mest almindelige er dog, at administrationen af staffesager er mere eller mindre integreret med kontrolmyndigheden.

8.4. Strukturforskelle

Gennemgående er systemerne helt forskelligartet organiseret, og der kan ikke med rimelighed udskilles noget klart mønster inden for de organisationsformer, der kommer til udtryk i de enkelte lande.

Hvad administrationen af straffeforanstaltninger angår, kan der således ikke siges at foreligge nogen klare forskelle på de strukturer, der findes i de nordiske lande og blandt EF-landene. Der er stort set tale om helt individuelle ordninger fra land til land, som ikke med rimelighed lader sig grupperer hverken de to områder imellem eller inden for det enkelte område.

KAPITEL V

Myndighedssamarbejdet

Igennem de seneste år har behovet for samarbejde over landegrænserne for de nationale skatteadministrationer været stigende. Når der sker en øget internationalisering af en lang række beskatningsrelevante aktiviteter, tilstande og transaktioner, bliver det mere og mere afgørende, at de nationale skattemyndigheder kan samordene deres aktiviteter med udenlandske skattemyndigheder. Uden et tilfredsstillende samarbejdsmønster vil der ikke alene blive problemer for den mere internationalt orienterede skatteyder, men også for skattemyndighedrens muligheder for at realisere skattefordringen i overensstemmelse med skattelovgivningens intentioner. Evnen til grænseoverskridende samarbejde får således også en ikke uvæsentlig betydning for skatteklimaet.

At beskatningsfunktionerne indebærer et behov for kontakt med andre landes administrationer, er naturligvis ikke noget nyt. Men udviklingen – og her ikke mindst etableringen af EF-fællesskabet og det indre marked – har afgørende forstærket kravene til omfanget og intensiteten af dette samarbejde.

Det nordiske myndighedssamarbejde har traditionelt været ganske omfattende og har på flere områder udviklet sit eget mønster. Spørgsmålet er, om udviklingen vil påvirke det særlige nordiske samarbejdsmønster inden for skatteadministrationen.

1. Samarbejdsformer

Det samarbejde, der finder sted inden for henholdsvis Norden og EF-området, indgår i et større net af internationalt samarbejde. Som udgangspunkt er det meste samarbejde bilateralt etableret som aftaler mellem to lande, men en række fælles aftaler eller konventioner mellem større eller mindre grupper af lande skaber egentlige internationale samarbejdsformer. Både det nordiske samarbejde og EF-samarbejdet har hver især udmøntet sig i særlige interne samarbejdsformer, sideløbende med det globaltinternationale samarbejdsnetværk.

Samarbejdet kommer som udgangspunkt til udtryk på flere planer. Der er dels det egentlige skattepolitiske samarbejde om den generelle udformning af skattesystemet. Dette gælder dels på det innovationsprægede plan, hvor landene i vidt omfang officielt eller uofficielt udveksler ideer, erfaringer og initiativer vedrørende udformningen af skattepolitik og skatteret, som den fremstår nationalt fra land til land, dels samarbejder man om udformningen af den internationale skatteret, der tjener til fordelingen af beskatningsretten landene imellem for derved at undgå dobbeltbeskatning.

Den første del af samarbejdet har naturligvis en klar virkning i retning af udjævning af forskellene fra land til land og får således i praksis en ikke uvæsentligt karakter af harmoniseringsvirkning.

Det sidste har ført til etableringen af det meget omfattede netværk af dobbeltbeskatningsaftaler, der dog som altovervejende hovedregel begrænser sig til indkomst- og formuebeskatning og arveafgift. Disse aftaler har imidlertid ikke umiddelbart noget samordnings- eller harmoniseringssigte, men tjener alene et fordelingsformål. Afledt af dette generelle aftalemønster finder der et konkret samarbejde sted i forbindelse med fordelingen af beskatningen i enkeltsager, de såkaldte mutual agreements. Denne del af systemet retter sig primært mod fordelingen af den direkte beskatning, men tilsvarende ordninger findes også på told- og afgiftsområdet.

Endelig sker der et rent administrativt samarbejde med henblik på gensidig hjælp ved den praktiske implementering af de nationale beskatningsopgaver. Dette samarbejde kan enten være indbygget i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne eller fremstå som særlige enten bilaterale eller multilaterale bistandsaftaler.

Samarbejdsmønsteret kan således opdels i ét system, der retter sig imod den materielle eller indholdsmæssige side af beskatningen, og ét, der retter sig imod det administrativt formelle samarbejde. Karakteren af de to samarbejdsformer bliver tilsvarende grundlæggende forskellig. Hvor den første form bliver præget af mere overordnede politiske interesser, bliver den sidste af mere teknisk/administrativ karakter.

Kravene til myndighedssamarbejdet kan med andre ord anskues fra flere forskellige synsvinkler. For det første hvilke områder og funktioner inden for beskatningsopgaven, der samarbejdes inden for. Dernæst hvilken midler og metoder samarbejdet er underkastet og endelig i hvilke form det formaliserede samarbejde institutionaliseres.

2. Det skattepolitiske samarbejde

Som nævnt sker der på globalt plan et betydeligt samarbejde i en række fora som OECD, FN, GATT o.s.v., og som det vil føre for vidt nærmere at komme ind på her, men også i mere snæver sammenhæng inden for både Norden og EF.

2.1. EF-samarbejdet

Samarbejdet inden for EF-landene må ses fra flere forskellige indfaldsvinkler. Der er for det første det traditionelle samarbejde, der bygger på netværket af bilaterale dobbeltbeskatningsaftaler landene imellem. Dette samarbejdsmønster har imidlertid en global-international karakter og knytter sig ikke specielt til EF-samarbejdsformen. Den anden indfaldsvinkel er det samarbejdsmønster, der etableres via EF-traktaterne, og som derfor er særligt knyttet til EF-strukturen. Der er i den forbindelse det særlige ved EF-samarbejdet, at ikke alene sigter mod at løse rene skattefordelingsproblematikker og skabe et forum for erfaringsudveksling m.v., men direkte har til formål at skabe en regelharmonisering i det omfang, det er nødvendigt for at realisere Fællesskabets formål. De beskatningsformer, som samarbejdet omfatter, er derfor også mere omfattende end det, der kendes fra dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Det nærmere indhold af dette samarbejde er tidligere beskrevet i kapitel III om harmoniseringsbetræbelser. Den tredie situation er, at inden for EF får skattesamarbejdet imidlertid yderligere en særlig supranational dimension, idet retten til alle toldindtægter som led i etableringen af den fælles toldunion er overført til Fællesskabet som en egenindtægt, selv om den praktiske administration og opkrævning foretages af de nationale myndigheder.

2.2. Det nordiske samarbejde

Det nordiske samarbejde bygger i modsætning til EF-systemet ikke på et fælles formaliseret harmoniseringssystem som EF-traktakten, men alene på systemet med dobbeltbeskatningsoverenskomster. Til gengæld har man etableret den første multinationale dobbeltbeskatningsoverenskomst. Også her henvises til kapitel III.

3. Det skatteadministrative samarbejde

På samme måde som det skattepolitiske samarbejde kan det skatteadministrative samarbejde ses på tre forskellige måder: Internationalt, på EF-plan og på nordisk plan.

3.1. Det internationale samarbejde

Det skatteadministrative samarbejde følger ofte to forskellige spor. Dels er der i mange dobbeltbeskatningsoverenskomster indbygget aftaler om gensidig administrativ bistand, dels er der etableret en række mere selvstændige samarbejds- eller bistandsaftaler.

Samarbejdet retter sig primært – men i vekslende omfang – imod indkomst- og formueskat, told og visse afgifter, moms, arveafgift og sociale bidrag, med henblik på at støtte ligning, kontrol, opkrævning og straffeforfølgning på disse områder. De midler, der finder anvendelse, er som hovedregel udveksling af oplysninger og dokumenter, udførelse af retlige tiltag, undersøgelser på vegne af et andet land og i et vist omfang adgang til for andre landes myndigheder at være til stede i forbindelse med kontrolaktioner m.v. Endelig sker der via aftalesystemet en vis regulering af de rent praktiske samarbejdsmetoder som sprog, dokumentform, oplysningsbegrænsninger m.v.

I modsætning til det fælles indhold, der findes inden EF-systemets interne reguleringsformer, er mønsteret af aftaler indbygget i de enkelte EF-landes indbyrdes bilaterale dobbeltbeskatningsaftaler ikke ensartet. Begge systemer kan benyttes sideordenet, men omfang og indhold i samarbejdsaftalerne kan indeholde betydelige forskelle de enkelte lande imellem. Som hovedregel er der dog kun tale om bistand i form af udveksling af oplysninger. For nogle EF-landes vedkommende dog også i et vist omfang bistand ved inddrivelse og opkrævning.

3.2. EF-samarbejdet

Det administrative skattesamarbejde landene imellem inden for EF-traktatens rammer er udmøntet i en række EF-retsakter i form af direktiver og nogle tilfælde yderligere udbygget i selvstændig konventionsform uden for det egentlige EF-retlige system, hvilket bl.a. vil sige, at ordningerne i det sidste tilfælde falder uden for EF-Domstolens kompetenceområde.

3.2.1. Napoli-konventionen

EF-landene indgik i 1967 en konvention om gensidig bistand mellem landenes toldadministrationer. Konventionens område er især moms- og punktafgiftskontrol og narkotikasmugling. Samarbejdet omfatter navnlig bistand efter anmodning eller spontant ved kontrol og tilsyn med person- og varetrafik, samt ved afhøringer.

3.2.2. Gensidig bistand til skatteansættelse

Efter direktivet (77/799/EØF) om gensidig bistand mellem medlemsstaternes myndigheder inden for området direkte skatter yder skattemyndighederne

inden for Fællesskabets medlemslande hinanden bistand efter anmodning eller uopfordret med tilvejebringelse af oplysninger, der gør det muligt at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat. Udvekslingen af oplysninger sker efter konkret anmodning, hvor den pågældende nationale skattemyndighed ikke af anden vej kan tilvejebringe oplysninger. Der kan dog også de enkelte lande imellem aftales ordninger med automatisk udveksling af oplysninger, en ordning, der dog endnu ikke er særlig udbredt. Der åbnes endelig mulighed for deltagelse i andre medlemsstaters kontrolaktioner, en ordning, der heller ikke i praksis har opnået større anvendelse.

Direktivet omfatter oprindelig kun direkte skatter, men er i 1979 ændret (79/1070/EØF) til også at omfatte merværdiafgift. Ordningen omfatter derimod ikke bistand med inddrivelsen af skatter og afgifter.

Et ændringsforslag (KOM(89)60) til direktivet er affødt af direktivet om kapitalliberalisering og tager sigte på at fremme informationsudvekslingen mellem skattemyndighederne ved konkret mistanke om svig.

3.2.3. Gensidig bistand til inddrivelse

I et vist omfang åbnes der i direktivet (308/76/EØF) om gensidig bistand ved inddrivelse ad fordringer i forbindelse med de foranstaltninger, der er finansieret af Den europæiske Udviklings- og Garantifond for landbruget, samt for landbrugsimportafgifter og told, op for samarbejde ved inddrivelse af told- og momsfordringer.

3.2.4. Voldgiftsprocedure vedrørende afskaffelse af dobbeltbeskatning

Konventionen (90/436/EØF, KOM(76)611) retter sig imod den uenighed, der kan opstå i forbindelse med prissætningen ved »transfer-pricing«, d.v.s. når de enkelte landes skattemyndigheder er uenige om prissætningen ved interne transaktioner imellem selskaber og filialer/datterselskaber etableret i andre medlemslande. Der er nu regler for en særlig voldgiftsprocedure, der skal anvendes landene imellem, således at uenighed ikke kommer skatteyderne til skade, og som går ud på, at et voldgiftsudvalg skal afgøre uenighed om dobbeltbeskatning om afregningspriser mellem indbyrdes forbundne virksomheder. Formålet er således et ønske om afskaffelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af overskuddet mellem associerede virksomheder og tager udgangspunkt i traktatens artikel 220.

3.2.5. De supranationale funktioner

Den del af de nationale toldmyndigheders arbejde, der vedrører opkrævning af told til fællesskabet, får en særlig overnationale karakter og styres af særlige samarbejdsregler. Den særlige overnationale karakter kommer bl.a. til udtryk

igennem formen på de retsakter, der regulerer området. Medens det indbyrdes samarbejde og harmoniseringen som hovedregel reguleres ved direktiver rettet imod de enkelte medlemsstaters regeringer med henblik på inkorporering i den nationale lovgivning, reguleres dette område i vidt omfang i forordningsformen, der som udgangspunkt finder direkte anvendelse som retsgrundlag i den enkelte stat.

Noget tilsvarende gælder opkrævningen af de særlige EF-landbrugsafgifter til finansieringen af EF's landbrugspolitik og administrationen af visse EF-støtteordninger m.v. (jf. her særligt forordningerne 729/70/EØF, 4045/89/EØF, 386/90/EØF, 2030/90/EØF og 595/91/EØF samt direktivet 308/76/EØF).

Endelig er der fastsat særlige regler i forbindelse med de specielle egne indtægter, der tilfalder EF-systemet, og som er nærmere omtalt i afsnit II.5.3 (jf. her forordningerne 1552/89/EØF og 1553/89/EØF).

3.2.5.1. Forordningen om gensidig bistand ved administration af toldbestemmelser m.v.

Der er vedtaget en EF-forordning (1468/81/EØF (ændret ved 945/87/EØF)) om gensidig bistand mellem medlemsstaternes administrative myndigheder og om samarbejdet mellem disse og Kommissionen med henblik på at sikre den rette anvendelse af told- og landbrugsbestemmelserne. Efter forordningen er der etableret et system med – efter anmodning eller uopfordret – at yde bistand til at fremskaffe oplysninger, indbyrdes erfaringsudveksling og samarbejde med EF-Kommissionen og mulighed for fælles samarbejde med ikke-medlemslande.

3.2.5.2. Samarbejde om momsudligning

Etableringen af den i kapitel III omtalte særlige udligningsordning for moms og eventuelt også punktafgifter, således at beskatningen kan følge et destinationsprincip, der sikrer beskatningen i det land hvor forbruget finder sted,og efter dette lands satser, forudsætter også etablering af en særlig overnational samarbejdsordning og eventuelt etablering af en form for fællesinstitution (clearing-house ordning e.l.). Den endelige udformning af denne ordning er dog endnu ikke vedtaget. Der forligger alene et forordningsudkast fra 1990 fra Kommissionen.

3.3. Det nordiske samarbejde

3.3.1. Den nordiske bistandsaftale i skattesager

De fem nordiske lande har i 1972 indgået en fælles aftale om bistand i skattesager. Bistand ifølge aftalen og senere tillægsaftaler omfatter:

- forkyndelse af dokumenter
- oplysning i skattesager, såsom tilvejebringelse af selvangivelser eller andre meddelser og udveksling af oplysninger uden særlig begæring eller efter anmodning i det enkelte tilfælde,
- fremskaffelse af selvangivelsesblanketter og andre skatteblanketter,
- foranstaltninger til at hindre, at forskudsskat trækkes i mere end én stat,
- opkrævning af skat,
- overførsel af skat, samt
- inddrivelse af skat og sikkerhedsstillelse for betaling af skattekrav.

3.3.2. Det fællesnordiske toldsamarbejde.
De nordiske lande indgik tilsvarende i 1981 en fælles multinational aftale om gensidig bistand i toldsager.

Aftalen omfatter foruden told også skatter og afgifter samt en række andre kontrolforanstaltninger af ikke-fiskal karakter og har til formål:
- at sikre gennemførelse af toldlovgivningen m.v.,
- at hindre, undersøge og forfølge overtrædelser og
- at yde bistand ved inddrivelse og forkyndelse i forbindelse hermed.

Efter aftalen fører toldmyndighederne uopfordret eller efter anmodning opsyn med henblik på disse formål. De praktiske virkemidler i øvrigt er uopfordret eller efter anmodning at udveksle tilgængelige oplysninger om mistænkelige virksomheder, personer, varer m.v. samt andre forhold, der kan være myndighederne til nytte, herunder foretage konkrete undersøgelser i forbindelse med en bistandsanmodning. Endvidere åbner aftalen adgang til for de andre aftalelandes myndigheder at være til stede ved undersøgelser udført af det enkelt lands myndigheder. Endelig kan de det enkelte lands myndigheder optræde på vegne af de andre stater i forbindelse med forkyndelse og inddrivelse efter den anmodende stats regler.

3.3.3. Det uformelle myndighedssamarbejde
Myndighedsstrukturen og skatteprocessen har på mange områder stor lighed med hinanden i de nordiske lande, såvel hvad angår de direkte som de indirekte skatters område, og tilsvarende er det høje data-tekniske stade karakteristisk. Bl.a. som følge heraf finder der, ud over der mere formaliserede samarbejdsmønster, et betydeligt myndighedssamarbejde sted inden for Norden på det mere uformelle plan, hvor embedsmænd drøfter lovgivnings- og administrative spørgsmål af fælles interesse, eller hvor skattespørgsmål kan få virkning i flere lande. Samarbejdet er dog i et vist omfang institutionaliseret. Bl.a. Nordisk skattevidenskabeligt Forskningsråd har her siden 1973 udgjort et væsentligt kontaktforum imellem nordiske skatteforskere og embedsmænd

fra de nordiske ministerier med ansvar for skatteområdet, ligesom Nordisk Toldadministrativt Råd siden 1960 har formidlet samarbejde mellem de nordiske centrale toldadministrationer.

4. Strukturforskelle

En af de tydeligste og mere principielle forskelle på det nordiske myndighedssamarbejde og det, der findes inden for EF-området, er tilstedeværelsen af det klare skattepolitiske harmoniseringssigte, der findes inden for EF-systemet. En tilsvarende klar målsætning finder man ikke i det nordiske samarbejde, der nok i praksis virker til en harmonisering, men som formelt primært må ses som et skatteadministrativt samarbejde på det tekniske plan.

Derimod er det nordiske samarbejde tættere i realiteten, idet man har kunnet opbygge fælles administrative bistandssystemer, der både i forhold til omfattede skatteformer og funktionsområder rækker betydelig videre, end det endnu har været muligt i EF-regi. Især hvad angår automatisk oplysningsudveksling og gensidig bistand på opkrævningsområdet, er man i praksis nået ganske langt. Også med hensyn til at foretage neget der minder om egentlig simultan kontrol i flere lande, i form af fælles kontrolaktioner, er man i Norden nået betydeligt videre end blandt andre lande, hvor sådanne ordninger i praksis er et absolut særsyn.

Det nordiske toldsamarbejde er ligeledes ganske vidtgående også set i forhold til det supranationale system, der findes i EF. Det nordiske toldsamarbejde har således, uden at bygger på et formaliseret fællesskabssystem, men alene på grundlag af sin multilaterale bistandsaftale og omfattende uformelle kontakter, opnået et samarbejdsniveau, der er fuldt så omfattende som det, der findes inden for Fællesskabet.

Det særlige samarbejdsmønster, der gør sig gældende blandt de nordiske lande, kan således med en vis ret betragtes som en integreret del af den nordiske skattemodel.

KAPITEL VI

Nye tendensskabende faktorer i nordisk beskatning

En gennemgang af den strukturelle side af skattesystemet i de nordiske lande, sammenholdt med EF-landene, viser klart, at Norden – både som helhed og for det enkelte lands vedkommende – på en række områder i betydelig grad afviger fra »den europæiske model«. Det er på den anden side også klart, at denne model i vidt omfang dækker over en gennemsnitsstørrelse med store indre varianter og ikke så meget over en egentlig fælles standard. Ikke sjældent er de indre forskelle i EF-området langt større end dem, der er imellem de nordiske lande og EF-gennemsnittet. »Den europæiske skattemodel« dækker således i virkeligheden over en række forskelligheder, der er langt større, end hvad der findes inden for »den nordiske model«. Som helhed er mængden og sammenfaldet af lighedspunkter langt større blandt de nordiske lande end det er muligt at finde blandt nogen landegruppe i EF-området, for slet ikke at tale om EF-området som helhed. Den europæiske udfordring retter sig derfor på sin vis i vidt omfang med langt større styrke imod EF-områdets egne medlemslande end mod de nordiske land.

Omvendt sker der på en række områder en ret klar udvikling blandt EF-landene, der viser tendenser til at nærme sig et fælles niveau. Et niveau, der på en række punkter ikke kommer til at stemme med den udvikling, der sker i de nordiske lande. Ganske vist dækker den nordiske udvikling ikke over så ensartede tendenser, at problemstillingen er helt den samme i alle landene. Generelt set er de dog alle i den situation, at de på en række områder følger en udvikling, der bringer dem på kollisionskurs med de europæiske udviklingstendenser.

Det er således indlysende, at de nordiske lande i de kommende år vil stå over for nogle vanskelige afvejninger, hvor man på den ene side skal tilgodese de politiske hensyn, der ligger i de hidtil hævdvundne skandinaviske skatteprincipper, men på den anden side er tvunget til at forholde sig til de krav til konkurrenceevnen, der stilles i et mere integreret Europa.

Dette hænger bl.a. sammen med, at den strukturmæssige tilpasning i sig selv spiller en væsentlig rolle for konkurrenceevnen. Som det fremgår, tillægges den psykologiske signalværdi en central betydning i det internationale konkurrencespil på skatteområdet. Tilstedeværelsen af en for særpræget skattestruktur kan således betyde en selvstændig negativ konkurrenceeffekt. Det er på den anden side også givet, at dette tilpasningsbehov, der naturligvis aldrig indholdsmæssigt kan defineres med fuldstændig entydighed, vil indgå i den evige almindelige indenlandske kamp mellem forskelige grupperinger om enten at skubbe skattebelastningen over på andre grupper eller selv at tiltage sig særlige fordele i form af forskellige lempelser eller undtagelser. Det er således klart, at under EF-harmoniseringens røgslør vil mange interessegrupper m.v. søge at opnå begunstigelser under påberåbelse af, at lige netop deres interesser må tilgodeses fordi, de netop er identiske med et harmoniseringsbehov.

På bagrund af de sammenligninger, der er foretaget, udskiller der sig dog en række hovedområder, hvor den europæiske udvikling ud fra en strukturmæssig synsvinkel i særlig grad vil kunne lægge et mere klart tendensskabende pres på skattesystemerne i de nordiske lande.

1. Kravene til skattestrukturen

De krav, der rettes imod skattestrukturen, retter sig både mod skatteformerne, skattebyrdens fordeling og fordelingen af skatteprovenuet.

1.1. Skattetrykket under pres

Som det fremgår, har den relativt store offentlige sektor, som kendes i de nordiske lande, samme med de betydelige økonomiske midler, der omfordeles eller forvaltes i offentligt regie, betydet et væsentligt større samlet skattetryk end, hvad der er almindeligt inden for EF-landene. Det er naturligvis klart, at dette højere skattetryk i princippet modsvares af en højere grad af offentlig service, hvor det offentlige afholder omkostninger til ydelser, som borgerne ellers måtte finansiere ad anden vej. Hvordan borgerne oplever værdien af de offentlige ydelser, er som bekendt ikke nemt at registrere. Reelt vil ratioen skat/offentlig service først og fremmest i et system uden indre grænser give sig udslag i den markedsmekanisme, der bevirker en reel forskydning af kapital, vareomsætning og (nøgle-)personer imod områder, hvor ratioen opleves mere gunstig. Sagt på en anden måde, hvor de tilsvarende ydelser kan skaffes billigere ad privat vej.

Problemet fremstår særligt klart i Danmark og Sverige. Det er ganske vistpå det sidste lykkedes at reducere skattetrykket lidt i Danmark, men dette er sket samtidig med, at skattetrykket generelt er begyndt at falde i EF-området. Den omstændighed, at skattetrykket falder, er som bekendt heller ikke ensbetydende med, at den økonomiske belastning på befolkningen er lettet, men kan alene skyldes justeringer i det offentliges finansieringsmønster. Det er i denne forbindelse væsentligt at gøre sig klart, at en mere afgørende nedsættelse af skattetrykket i først og fremmest Danmark og Sverige kun vanskeligt kan lade sig praktisere, uden enten stærkt øget anvendelse af alternative finansieringskilder som brugerbetaling eller øget budgetunderskud!!!, eller en tilsvarende væsentlig nedsættelse af udgiftsniveauet. Her spiller de forskelle, der i de enkelte lande i Norden findes i udgiftsfordelingen, en stor rolle. Det er således typisk, at der i Sverige og Danmark er bundet en meget stor del af udgifterne til en relativt løntung offentlig sektor (tabel K), hvorimod Norge og Finland anvender en lagt større andel på transfereringer.

Tabel K: Andel af offentlig ansættelse i % af arbejdskraften (1986). (OECD/NU 1989:4)

Danmark	Finland	Norge	Sverige	EF
29,4	20,8	23,3	33,0	17,6

Skal skattetrykket reduceres væsentligt ved udgiftsreduktion, må dette derfor nødvendigvis ske i form af enten en betydelig reduktion i antallet af offentligt ansatte eller begrænsning i overførslen af indkomster, der ikke har lønkarakter, og/eller andre transfereringer. Disse fordelinger, der gør sig gældende på dette område i de enkelte nordiske lande, antyder nok i et vist omfang, hvor reduktioner – hvis det er den løsning, der vælges – fortrinsvis skal hentes i det enkelte land.

En mere indgående gennemgang af de forskellige afledte finansieringsvirkninger og andre økonomiske og sociale virkninger af ændringer i skattestrukturen vil det dog indlysende ikke være rimeligt at søge belyst inden for de her valgte rammer, hvor problemstillingen er koncentreret om den skattemæssige struktur.

1.2. Indkomstskattens andel i Danmark, Sverige og Finland

Flere af de nordiske lande står over for betydelige problemer med den nuværende indretning af indkomstskatten. Den del af skatteprovenuet, der

stammer fra indkomstbeskatningen, ligger i Danmark, Finland og Sverige langt over EF-gennemsnittet og er samtidig højere end i noget EF-land. Bortset fra Norge, der over nogle år nu stort set har bragt sig på niveau med EF-gennemsnittet, er der således tale om en meget stor afhængighedsgrad for det offentlige af denne skattetype, og for Danmarks og Sveriges vedkommende er den nuværende tendens endda gået i retning af, at andelene stiger kraftigere end i EF-området. For Sveriges vedkommende er der dog i 1989 sket et lille fald i andelen, og muligvis vil 1990-skattereformen yderligere kunne afhjælpe situationen noget. Den belastning, der følger af indkomstbeskatningen gør problemet om muligt endnu større for Danmarks og Sveriges vedkommende. Skattetrykket er her 2-3 gang så højst som EF-gennemsnittet, og stigningen har tidligere været drastisk større, især for Danmarks vedkommende. For begge landes vedkommende er der dog fra 1989 sket et svagt fald. I Finland ligger niveauet nogenlunde stabilt på 1/2 gang over EF-gennemsnittet, hvorimod Norge systematisk har sænket skattetrykket, således at det nu er ret tæt på gennemsnittet i EF-området.

På den indholdsmæssige side af indkomstskatten kan man dog iagttage vise ændringer i de nordiske lande, der svarer meget godt til det, man ser i EF-området.

Den meget høje kapitalbeskatning, der tidligere kendetegnede de nordiske indkomstbeskatninger, er således under nedbrydning. Dette begrænser således oplagt den risiko for kapitalflugt, der i et system med fri kapitalbevægelse over grænserne klart ville eksistere med den tidligere højde på kapitalbeskatningen. Danmark har dog – nu også sammen med Sverige – et tilpasningsproblem med realrenteafgiften. Afgiften har i Danmark væsentlig provenumæssig betydning, men er nu under pres, dels fra de frie kapitalmarked, dels på grund af kravet om afvikling af den diskriminerende fradragsregel.

Der er også blandt de nordiske lande en klar tendens til, at anvendelsen af kuponskatter eller endelig kildeskat på en række områder inden for kapitalbeskatningen nu i stigende omfang også finder indpas i den nordiske beskatning, og at satserne tilnærmes europæisk niveau, d.v.s. omkring 10-20-30%.

Et andet særkende, den omfattende adgang til rentefradrag for privat gæld, reduceres også, bl.a. ved anvendelse af et nettobeskatningsprincip ved den nu stærkt sænkede kapitalbeskatning og ved begrænsning i adgangen til at fradrage den fulde renteudgift.

Visse af de mere specifikke skattemæssige problemer er således på vej til at blive løst, hvorimod det – bortset fra i Norge – kniber mere med at få gennemført en generel og klar reduktion af indkomstbeskatningens andel til det gennemsnit, der findes i EF-området.

1.3. Den manglende bruttobeskatning i Danmark og Finland

I forhold til de sociale bidrag og lønskatter m.v. er det først og fremmest Danmark og Finland, der afviger helt afgørende fra både resten af Norden og hele EF-området, hvor omkring 1/3 af skatteprovenuet stammer fra disse skatter. Kun England og Irland adskiller sig her noget ved kun at hente cirka halvt så meget af provenuet herfra som de øvrige lande. Alligevel henter de på dette område langt mere, end det er tilfældet i Finland og især Danmark. Det er således karakteristisk, at disse to nordiske lande har været utilbøjelige til at anvende en beskatning, der bygger på et bruttoprincip, men har lagt hovedvægten på indkomstbeskatningen, der i modsætning hertil bygger på et nettoprincip. Dette betyder samtidigt for Danmarks vedkommende, der har et ekstremt højt skattetryk på indkomstbeskatningen, en kraftig belastning på skattesystemet generelt. Dette hænger sammen med, at nettobeskatningen med den samlede indkomst som skattebase især ved højt skattetryk helt klart er vanskeligere at forvalte end det i princippet mere enkle bruttoprincip med lønsummen e.l. som skattebase. Skattetrykket fra de sociale bidrag m.v. ligger i således i Sverige og Norge inden for rammerne af det, der kan betegnes som normalt i europæisk sammenhæng, hvorimod Danmark og Finland ligger langt under samtlige EF-lande.

Problemet med den manglende bruttobeskatning kommer især til udtryk i sammenhæng med den almindelige tendens til at begrænse progressionen – og dermed udjævnings- og fordelingspolitikken – der gør sig gældende. For Danmarks vedkommende kan det betragtes som en nærliggende mulighed at søge den internationalt set problematiske, men samtidigt nationalt politisk set ømtålelige progression begrænset ved en væsentlig overflytning af skattebyrden til denne form for bruttobeskatning.

1.4. Muligheden for en begrænset stigning i ejendomsbeskatningen

Formue- og ejendomsbeskatningen i Norden befinder sig – bortset fra i Danmark – på et lidt lavere niveau end i EF-området. Niveauerne har dog kraftigt nærmet sig hinanden inden for de seneste år.

Der er imidlertid tale om et skatteområde med en ret beskeden provenuandel og belastningsgrad, der som regel ikke kan tillægges nogen afgørende betydning inden for den samlede beskatning. Omlægninger og tilpasninger vil derfor ofte mere bero på de psykologiske virkninger end på de økonomiske. Det er derfor også karakteristisk, at sammensætningen af beskatningen på dette område varierer meget stærkt fra land til land.

Det er imidlertid tydeligt, at visse tendenser gør sig gældende. Det er f.eks. tydeligt, at formuebeskatningen i de fleste lande ikke er en skat, der satses på. Dels har den som regel minimal økonomisk betydning, dels kan dens tilstede-

værelse betyde negative signaler over for ønsket kapitaltilstrømning. Omvendt kan en nedsættelse af formueskatten, eller en fuldstændig afvikling, fremstå med klar positiv reklameværdi udadtil. Bortset fra Norge er de nordiske lande allerede begyndt at indrette sig efter den tendens, der i de fleste EF-lande gør sig gældende i retning af at begrænse eller afvikle formueskatten. Selv om beskatningen af fast ejendom bortset fra i Frankrig og Luxembourg også må siges at have en vigende karakter, og at spredningen i belastningen er meget stor fra land til land, vil en vis stigning i de nordiske lande næppe virke påfaldende. Tendensen er dog knap så nærliggende i Danmark, hvor man forlængst har udnyttet denne skatteform langt ud over det sædvanlige blandt EF-landene. Når det gælder beskatningen af kapitaltransaktioner, vil det relativt set meget høje niveau og den stærke stigningstakt i Finland til gengæld nok virke påfaldende. For arve- og gavebeskatningens vedkommende er det derimod Danmark, der skiller sig ud ved både at have et relativt hårdt skattetryk og nogle bemærkelsesværdigt høje marginalsatser.

Set under et må den noget forskelligartede udvikling i Norden dog ses i sammenhæng med den store spredning og ujævne fordeling, der også kendetegner EF-landene på dette område. Så længe de indbyrdes forskelle i EF-området er så store, er det vanskeligt at sige, om der for Nordens vedkommende i videre omfang sker nogen egentlig tilpasning til det europæiske plan. Spørgsmålet er også, hvilke parametre der i givet fald skal tilpasses efter, idet skatteklimaet af formue- og ejendomsbesiddere og aktører inden for den finansielle sektor vil blive oplevet forskelligt alt efter ejerforhold, sammensætning og anvendelse af den konkrete aktivmasse. Beskatningen på dette område kan således ramme helt forskelligt alt efter, om der er tale om f.eks. personlige eller virksomhedsformuer, likvide aktiver af forskellig art eller om fast ejendom, eller om aktiv eller passiv kapitalanbringelse og -forvaltning osv. Vurderingen vil i altovervejende grad blive helt individuelt betinget. Selv om visse mere psykologisk betingede justeringer kan virke naturlige, er der dog næppe mulighed eller behov for mere omfattende omlægninger af denne skattetype som helhed. Alene beskatningen af fast ejendom fremstår som et mere klart emne.

1.5. Sænkelse og graduering af momssatserne og udvidelse af momsskattebasen

Momsniveauet i Norden er set som en samlet belastning ikke væsentligt højere end i EF-området. For Sveriges vedkommende befinder man sig stort set på EF-niveauet. Det er især Danmark og tildels Finland og Norge, der ligger noget højere i skattetryk, men udviklingen i Danmark* og Norge går nu imod lavere skattetryk på dette område. Finland ligger på højde med Danmark og

Norge, men her er der en tendens til at skattetrykket stiger og dermed bevæger sig væk fra EF-gennemsnittet.

Sammenlignet med de betydelige større forskelle, der findes blandt EF-landene indbydes, er det imidlertid ikke her, man finder de største udfordringer til de nordiske skattestrukturer. Forskellen ligger først og fremmest i de betydeligt højere standardsatser og smallere skattebaser, samt i det karakteristiske træk, at der kun anvendes èn sats i modsætning til det graduerede satssystem, der anvendes i EF-landene. Inden for en række af EF-landene finder man imidlertid i det graduerede satssystem ofte satsstørrelser, der ligger i størrelsesordenen 30-40% og således er langt højere end de standardsatser på omkring 20-25%, der anvendes i de nordiske lande. Den seneste udvikling inden for harmoniseringsforhandlinger i EF på momsområdet peger nu på en ordning, hvor momsen fremover hovedsagelig vil placere sig inden for to satsområder.

Presset på dette område vil derfor først og fremmest rette sig imod en sænkelse og graduering af momssatserne og udvidelse af skattebasen, men ikke så meget i en ændring af den samlede belastning.

1.6. Ændringer i punktafgifternes indhold

Punktafgiftsniveauet i Norge og især i Danmark ligger stadig en del over, men nærmer sig nu EF-gennemsnittet. Sverige og Finland ligger noget tættere på dette gennemsnit og befinder sig også på eller under niveauet i adskillige af EF-landene. Selv om alle de nordiske lande har haft en tendens til at sænke punktafgiftsniveauet, er problemet imidlertid det, at flere af landenes skattereformer indeholder visse forhøjelser på afgiftsområdet. Problemet er også her, at man på det seneste har haft tendens til at sænke punktafgiftsniveauet mindre end i EF-området og dermed fjerne sig fra det gennemsnit, som de øvrige lande generelt nærmer sig. Selv om de nordiske lande ikke i den samlede belastning ligger så langt fra EF-niveauet, ligger der afgørende forskelle i valget af forskellige afgiftsemner og i belastningsgraden inden for disse. Det er således klart, at især de meget høje nordiske afgifter på tobak, alkohol og biler vil kommer under kraftigt pres i en mere åben økonomi uden toldgrænser.

1.7. Fastlåsning af skattestrukturen

Der er en klar tendens til, at hovedskattetyperne: indkomstskat, sociale bidrag, formue- og ejendomsskatter, moms og punktafgifter bliver de altdominerende skatteformer. Det er stort set kun Danmark, der forsøger sig med andre skatteformer, i det mindste når der er tale om skatter af en rimelig provenubetydning. Det er først og fremmest det danske arbejdsmarkedsbidrag og den nu opgivne forbrugsrenteafgift, der kan fremhæves. For de andre landes

vedkommene, synes man klart at koncentrere sig om at nå et fællesskab omkring de kendte skatteformer. Selve tanken om et fællesskab med deraf følgende harmoniseringskrav vil efter sin natur i vidt omfang stille sig hindrende for realisering af en mere omfattende innovationstrang på skatteområdet fra de enkelte landes side. Selv om kreativiteten på dette område erfaringsmæssig er høj, vil det nok være mere begrænset, hvad der i de nærmeste år vil fremkomme af nye mere betydende nationale tiltag i retning af helt nye skattetyper.

1.8. Det samlede behov for omstruktureringer af skattetyper

For så vidt angår den samlede strukturelle fordeling på skattearter er det sammenfattede klart, at de direkte indkomstskatter i Norden vil komme under pres p.g.a. deres størrelse i forhold til EF-niveauet.

Dette pres vil i nogen grad kunne udlignes – især i Danmark og Finland – af en tilsvarende forøgelse af de sociale afgifter m.v. Disse to lande må nok i højere grad end hidtil indrette sig på, at en del af beskatningen dækkes ved bruttobeskatning. Omvendt må den tilbøjelighed, der er i Sverige og især Danmark til at anvende bruttobeskatning i form af lønskatter som en generel skattefinansieringskilde, siges at være ude af trit med udviklingen iblandt EF-landene, hvor en altovervejende og stigende del af bruttoskatterne øremærkes til forskellige sociale formål m.v.

De nordiske lande har også en klar – om end begrænset – mulighed i at erstatte en del af indkomstskatten med en øget vægt på formue- og ejendomsbeskatningen, der generelt ligger en del under EF-gennemsnittet. Denne mulighed er dog ikke særlig oplagt for Danmark, der allerede ligger højt på dette område. Det vil heller ikke være ligegyldigt, hvor inden for denne beskatningsgruppe en eventuelt øget belastning lægges. Hverken skatten på formue, kapitaltransaktioner eller arv og gave vil det virke særligt nærliggende at forøge. Enten er der tale om skatter, hvis provenuandel ikke realistisk kan øges til noget betydende niveau, eller også vil væsentlige forøgelser have en klart negativ signalværdi. Det vil være ret sandsynligt, at forstille sig ejendomsbeskatningen som den mest nærliggende mulighed. Når der tænkes på, at fast ejendom er et ganske immobilt formuegode, der ikke let påvirkes af den øgede internationale bevægelighed, må det forventes, at netop dette område vil blive underkastet en øget belastning, i alt fald så længe en øget beskatning ikke i videre omfang fører til faldende ejendomspriser og stagnation i de nødvendige investeringer i ejendomssektoren.

Moms- og punktafgifter må også generelt forventes at komme under et vist pres bortset fra i Sverige. Ikke så meget i form af ændret skattebelastning, men som en intern omlægning af den indholdsmæssige side af disse skatteformer.

Da momsniveauet således ikke ligger afgørende over normen i EF-området, vil det nok være mest nærliggende af forstille sig en vis sænkelse eller graduering af satserne, men til gengæld en udvidelse af skattebasen, så denne kommer til at svare til den, der anvendes i hovedtræk i EF-området. Der kan dog her blive visse problemer med de rammer og opdelinger af skattebasen, der følger med den harmoniserede harmoniseringsproces, der sker i EF. En harmonisering efter det mønster, der nu er under udvikling, vil således kunne sætte grænser for, i hvor høj grad de nordiske lande kan løse deres tilpasningsproblem på momsområdet alene ved en reduktion af satsen med en tilsvarende udvidelse af skattebasen.

For punktafgifternes vedkommende er der – sammenlignet med de direkte skatter – tale om en mere beskeden tilpasning. Den indflydelse, som disse afgifter har på det høje nordiske skattetryk, set i forhold til Europa, er ikke afgørende. På visse strategiske afgifter vil man dog kunne forvente et pres ned. Det gælder de traditionelt høje tobaks- og alkoholafgifter, samt tildels automobil- og energiafgifterne. Endelig kan der for Danmarks og tildels Finlands vedkommende forventes et øget krav om en forenkling af den store mængede af afgifter, der kun har ringe provenubetydning, men betyder et væsentligt administrativt besvær for myndigheder og erhvervsliv.

1.9. Krav om lavere marginalskatter og ændret fordelingsprofil – Især et dansk problem

Den betydelige vægt, der i de nordiske lande er lagt på indkomstbeskatningen, må ses i lyset af en meget udbredt tilbøjelighed til at søge indkomstudjævning over skattesystemet. Det er netop en afgørende betingelse for at kunne gennemføre en mere omfattende indkomstudjævning over skattesystemet, at indkomstskatten – der i princippet ikke kan overvæltes – er høj. Den naturlige følge blev en – i det mindste formelt set – meget kraftig progression og høj marginalbeskatning i de nordiske lande. En sådan beskatning giver imidlertid problemer, først og fremmest i forhold til højtlønnet nøglearbejdskraft, i et internationalt og mere mobilt og åbent arbejdsmarked.

Højindkomstgrupperne, der i vidt omfang også omfatter nøglearbejdskraften, er især skatteføl somme over for marginalskattens højde samtidig med, at høje skattesatser generelt antages at virke initiativhæmmende. Selv om tilskuds- og skattefradragspolitikken mere eller mindre i det skjulte ofte spiler en større reel rolle for, hvordan progressionen i virkeligheden virker, bliver der tydeligvis lagt stor vægt på den psykologiske værdi af en lav marginalskat. Tendensen inden for marginalbeskatningen går i retning af en udjævning af marginalbeskatningens satser samtidig med, at skattebasen reguleres. Dette betyder i praksis, at denne del af skatteklimaet bliver mere og mere uigennemskuelig.

Det formelle og synbare udtryk for progressionen – marginalskattesatserne – udjævnes, hvorimod det fordelingpolitiske aspekt sløres i et net af fradrags- og tilskudsformer, der er langt vanskeligere at registrere udefra. Der er således allerede nu en klar tendens til, at marginalskatterne i de fleste lande i EF-området sænkes, og at den direkte fordelingspolitiske dimension i skattepolitikken nedtones.

Det er endvidere et karakteristisk træk, at disse reformer generelt set først og fremmest har et omfordelingspolitisk indhold, idet reformerne primært er udtryk for en sænkning af skattetaktsternes niveau ved hjælp af en udvidelse af skattebasen. Det er således progressionsproblematikken, der her angribes ved, at marginalskatterne sænkes samtidig med, at beskatningsgrundlaget udvides. Udviklingen er derimod ikke udtryk for nogen samlet lettelse af skattebelastningen i de pågældende lande, men mere en flytning af beskatningen fra de områder, der er følsomme over for kapital-, virksomheds- og talentflugt, til områder, hvor en højere grad af immobilitet for skattesubjekter og beskatningsemner gør omstillingsmulighederne og dermed muligheden for undgåelse af beskatningen mere begrænsede.

Inden for de nordiske lande har man i vidt omfang allerede fulgt denne udvikling op. De ændringer, der er sket i progressionen, er dog også her i betydeligt omfang mere af formel karakter, da reduktionerne er fulgt op af en hyppigt mere uigennemsigtig udvidelse af skattebasen.

Udviklingen må ses i det lys, at øget international konkurrence på skatterne øger tilbøjeligheden til at lægge vægt på iøjnefaldende satsændringer med en klar markedsføringsmæssig signalværdi. En værdi, der måske imidlertid ikke altid giver sig udslag i virkelige besparelser, når det enkelte skattesubjekt skal opgøre sin totale skattebelastning. Endelig kan denne udvikling til en vis grad siges at modvirke det ønske, der i øvrigt er om at gøre beskatningen mere enkel og transparent.

Kun i Danmark har det ikke været muligt at følge denne generelle tendens op. Man har end ikke kunnet udvirke nogen positiv signalværdi. Danmark står således i dag med de højeste marginalskatter i både Norden og blandt EF-landene og endda med et niveau, der ligger betydeligt over de øvrige lande. Marginalskatterne er derfor først og fremmest et dansk problem, og selv om marginalbeskatningen ikke siger meget om den reelle skattebelastning i et land, vil man næppe i længden kunne undgå alvorlige vanskeligheder med den negative psykologiske effekt, der følger med skattesatser, der så afgørende afviger fra omgivelserne. Ganske vist kan man, som f.eks. i Sverige, søge at løse en del af problemet i forhold til tiltrækningen af strategisk nøglearbejdskraft ved indførelse af ordninger med særlig lav og endelig bruttokildeskat for udenlands arbejdskraft, men dette løser imidlertid ikke problemet med fasthol-

delse af landets egen nøglearbejdskraft. På lidt længere sigt vil udbredt anvendelse af sådanne ordninger, der særligt begunstiger udenlandsk arbejdskraft, naturligt nok også let kunne give lighedsmæssige problemer, hvis ordningerne udformes for åbenlyst. I det bredere og længere perspektiv må løsningen nødvendigvis søges i mere ensartede fordelinger af skattebyrden på forskellige indkomstgrupper fra land til land.

1.10. Konkurrencen på erhvervsbeskatningen

Marginalbeskatningen er en central konkurrenceparameter, når det gælder arbejdskraften. Omvendt spiler den skattebelastning, der lægges på erhvervslivets virksomheder, en stor rolle for et lands evne til at tiltrække og fastholde virksomheder og investeringer. Skattebelastningen af virksomhederne registreres normalt ved første øjekast udefra ved hjælp af højden på selskabsskattesatserne. Det er da også tydeligt, at der netop på dette område sker en iøjnefaldende konkurrence landene imellem ved hyppigt at sænke satsen.

Også de nordiske lande deltager i denne proces og adskiller sig i dag ikke grundlæggende fra de satsniveauer, der findes i de fleste lande i EF-området.

Disse satsændringer har imidlertid ved nærmere eftersyn kun ringe eller ingen sammenhæng med den reelle skattebelastning. I en lang række lande er der i praksis sket en skærpelse af virksomhedsbeskatningen ved, at indførelsen af lavere satser er fulgt op med langt kraftigere udvidelser af skattebasen.

Medens Danmark havde helt iøjnefaldende problemer med marginalbeskatningen, er det i forhold til belastningen af virksomheder omvendt. Ser man belastningen ud fra de for virksomhederne to helt centrale skatteformer, selskabskatterne og de sociale bidrag m.v., der pålægges virksomhederne, har Danmark det lavest skattetryk af alle såvel i nordisk som i EF-perspektiv. Samtidig har der kunnet spores en klar tilbøjelighed til at flytte skattebyrden fra virksomhederne til husholdningerne, der typisk af mere praktisk/emotionelle grunde reelt ofte er mere immobille end virksomhederne.

Ser man på Sverige, er situationen derimod den modsatte, her har man den højeste skattebelastning og samtidigt en klar tilbøjelighed til at lægge øgede byrder på virksomhederne. For de to øvrige lande Finland og Norges vedkommende gældet det, at især Finland her må sige at have et gunstigt virksomhedsklima i forhold til EF-landene, og at Norge ligger ret tæt på niveauet i EF-området. Bortset fra Sverige er der således intet, der tyder på et behov for en lempelse af skattebyrden på virksomhederne generelt ud fra en skattemæssigt konkurrenceparameter. For især Danmarks vedkommende vil det være vanskeligt at argumentere for, at skattebelastningen på erhvervslivet generelt set ud fra et konkurrencesynspunkt udgør et centralt harmoniseringsproblem.

Erhvervsbeskatningen er, sammenlignet med den samlede beskatning, særdeles lempelig i såvel Norden som i EF, men generelt er skatteklimaet f.s.a. skattetryk på erhvervslivet gunstigere i Norden, når der bortses fra Sverige, der har såvel nordisk som europæisk rekord i skattetryk på erhvervslivet. For de øvrige nordiske lande er der imidlertid intet, der taler for behovet for en generel lempelse af skatten på erhvervslivet. Selv om der spores en tendens til at tilstræbe en formelt lav skatteprocent, vil der være grund til at forvente, at realbeskatningen øges i form af en udvidelse af erhvervslivets skattebase.

1.11. Kravene til skattefordelingen

Det for de nordiske lande karakteristiske træk, at en meget betydelig del af provenuet tilfalder lokale myndigheder, må få konsekvenser, når skattetrykket generelt er under pres. Kombinationen af højt skattetryk og det forhold, at en meget væsentlig del af provenuet tilfalder lokale enheder, må afføde en høj grad af sandsynlighed for, at en harmonisering under alle omstændigheder vil skabe et meget kraftigt pres på lokale enheders økonomi.

Den nordiske tradition med at tillægge kommunerne betydelige dele af den økonomiske forvaltning finder man ikke tilsvarende i EF-landene generelt. En provenudecentralisering på højde med den nordiske findes faktisk kun i forhold til de tyske delstater. Selv om der i ikke ringe omfang har været vist interesse for øget decentralisering, har dette rent faktisk ikke givet sig udslag i en øget overførsel af provenuandele til de lokale enheder. Tendensen har i de seneste år nærmest været modsat, således at der i såvel Norden som i EF-området gennemgående har været tale om faldende provenuandele for de lokale enheder.

Heller ikke den vægt, som der i Norden lægges på særlige kommunale indkomstskatter, er en fremgangsmåde, der finder større udbredelse i EF-området, men må naturligvis netop ses på baggrund af de vanskeligheder, der ville være med at honorere det relativt høje kommunale skattetryk uden anvendelse af en indkomstbeskatning.

Sammenfattende synes det nordiske kommunale system – herunder det kommunale beskatningssystem – at komme til at fremstå i en noget trængt rolle i et Europa, der går imod større ensartethed på skatteområdet, medmindre man kan overbevise det øvrige Europa om, at netop denne model er særlig tilstræbelsesværdi.

2. Harmoniseringspres og markedspres

De formaliserede harmoniseringsbestræbelser, der sker inden for EF-institutionerne – først og fremmest i kraft af det pres der følger af EF-Kommissionens initiativpligt – må ses som dels en nedbrydningsproces af de barrierer for handel, samfærdsel og samvirke m.v., som nationale skatteregler med direkte eller indirekte diskriminerende effekt udgør, dels et forsøg på, via retlige bindinger, at styre den markedstilpasning af skatteniveauerne, der sker på grund af den øgede anvendelse af skatterne som en konkurrenceparameter inden for fællesskabets område. Ideen er således via aftalevejen at opnå skatteneutralitet og på den måde fjerne incitamenterne til skattearbitrage og til at foretage erhvervsmæssige og økonomiske transaktioner over landegrænserne, der alene af skattetekniske årsager er rationelle, men som ud fra en fælles samfundsøkonomisk betragtning er uhensigtsmæssige. Det må dog erindres, at det primære formål med skatteharmoniseringen er at fjerne hindringer for realiseringen af det fælles marked og ikke i sig selv at opnå en ensartet skattestruktur i alle medlemslandene.

Den omstændighed, at skatterne fratages deres konkurrence- og diskriminerende effekt inden for fælleskabetes grænser, fjerner naturligvis ikke i sig selv de effekter, der fremkommer i forhold til det globale marked og den bredere internationale konkurrence på skatterne. Men alene størrelsen af det indre marked og mulighederne for etablering af økonomisk større og mere slagkraftige virksomheder hen over Fællesskabets indre grænser vil bevirke, at det ydre pres på medlemslandenes skattesystemer aftager mærkbart. For lande uden for Fælleskabet vil det givetvis komme til at spille en ikke uvæsentlig rolle for deres mulighed for opnåelse af gunstige samhandelsaftaler og andre ordninger, at man tilsvarende kan presses til at opgive konkurrencen på skattepolitikken i forhold til Fælleskabet. Dermed kan skatteharmoniseringen i EF-området – i det omfang, den gennemføres – få en betydelig, afsmittende effekt også uden for Fællesskabets grænser. En række lande, der samhandelsmæssigt er stærkt afhængige af EF-området – som f.eks. de øvrige nordiske lande – vil givetvis føle sig stærkt motiveret for at foretage tilsvarende tilpasninger som dem, der sker inden for Fællesskabet.

Omvendt vil en manglende harmonisering betyde en tilpasning, der styres af markedskræfterne såvel inden for som uden for fællesskabet. Hvis der ikke – via styret harmonisering – sker nogen regulering af markedstilpasningen af skatte- og afgiftsområdet, vil der i princippet ske et stadigt pres nedad for skatteniveauet. Hvis markedskræfterne kommer til at virke uden begrænsninger, vil det i princippet kunne bevirke, at beskatningen inden for en åben økonomi, hvor produktionsfaktorerne bevæger sig frit, i vidt omfang må

opgives som offentlig finansieringskilde. Det omvendte er tilsvarende tilfældet, hvis konkurrencen begrænses igennem internationale aftaler, der harmoniserer skatterne på bestemte fælles niveauer. Hvilken af de to situationer, der kan betragtes som positiv eller negativ må naturligvis først og fremmest blive et holdnings- eller ideologisk spørgsmål.

En række lande har dog også forsøgt sig med en tredie vej. En vej, der går ud på, at man udadtil foretager tilpasningen af nøglesatser m.v. med væsentlig politisk og psykologisk signalværdi, men samtidig skjuler fordelingen af skatterne og skattebelastningen ved at fortage svært gennemskuelige reguleringer i skattebasen. Som det fremgår af den gennemgang, der er fortaget bl.a. i forbindelse med marginalbeskatningen og selskabsbeskatningen, er det klart, at der tydeligvis ikke er sammenhæng imellem satserne og den reelle skattebelastning. Denne metode er dog næppe holdbar i længden, idet man som bekendt sjældent kan føre kunderne bag lyset med det samme produkt mere end en gang, hvis det ved nærmere eftersyn ikke lever op til deklarationen. Denne mulighed kan nok bedst ses som et overgangsfænomen, hvor de nationale regeringer i højere og højere grad må opgive skatten som et selvstændigt centralt politisk instrumet.

For Danmarks vedkommende er man i kraft af EF-medlemskabet direkte part i en harmoniseringsproces og vil derfor blive umiddelbart omfattet af harmoniseringen i det omfang, den gennemføres. Indtil videre er det dog mere begrænset, hvor langt man er nået i den formelle harmonisering, især på de direkte skatters område for så vidt angår skatteharmoniseringen i form af vedtagne retsforskrifter. Man kan dog af det samlede mønster af forslag og den proces, der er sket igennem en årrække, ret klart fornemme i hvad retning harmoniseringspresset på udviklingen – især det pres der stammer fra Kommissionens – vil gå.

Harmoniseringen er som nævnt knyttet stærkt op på den fri bevægelighed for varer, tjenesteydelser, kapital og arbejdskraft, således at handel og produktion kan ske uhindret af nationale særregler over landegrænserne. Indtil nu har det primært været de skatteregler, der havde betydning for vareudvekslingen, der er sat ind imod, d.v.s. først og fremmest indirekte skatter som moms og punktafgifter. Fra 1993 vil det efter planen alene være mod erhvervsmæssig vareudveksling, harmoniseringen retter sig, idet private varebevægelser skal kunne ske uhindret af kontrol ved de indre nationale grænser. Det må også anses for givet, at der alene vil ske en tilpasningen og ikke en fuldstændig harmonisering af afgifterne, selv om det bliver med ret begrænsede rammer for udsving. Hvor niveauerne vil komme til at ligge, er det vanskeligt mere præcist at gisne om, men givet er det, at det nok bliver betydeligt under det niveau, der nu kendes i Norden og især i Danmark.

Udgangpunktet er imidlertid, at afgiften skal pålægges med forbrugslandets sats og provenuet tilsvarende tilfalde forbrugslandet. Medens skattebasen for moms skal harmoniseres, så den stort set kommer til at omfatte alle varer og tjenesteydelser og efter et system med to satser, er det tanken, at punktafgifterne fremover alene skal omfatte alkoholholdige drikke, tobaksvarer og mineralolieprodukter.

Handel og produktion er imidlertid også ud over varer stærkt afhængig af de nødvendige kapitaltilførelser. Selv om kapitalbevægelserne formelt gøres frie inden for Fælleskabet, kan skattereglerne udgøre reelle hindringer for en fri og effektiv kapitalbevægelse. Her spiller dels den egentlige kapitalomsætning en betydelig rolle, men også mulighederne for kapitaltransaktioner uhindret af skattereglerne virkomhederne imellem ved virksomhedssamarbejde m.v. over grænserne er helt centrale. I første omgang vil presset gå i retning af, at sådanne transaktioner ikke i sig selv må udløse beskatning på kapitalvinding og -afkast i videre omfang end indenlandske transaktioner, men på længere sigt kan man forvente bestræbelser på at udvirke en ordning med en endelig fordeling af skatteretten, der følger hovedvirksomhedens hjemsted. Disse intentioner skinner bl.a. igennem i forslaget til etablering af fællesskabsregler for »det Europæiske Selskab«. Det er imidlertid klart, at et sådan synspunkt kan betyde væsentlige forskydninger af beskatningsretten landene imellem og derfor er stærkt kontroversielt for en række lande.

Den øgede tendens, der kan spores i en række lande til at øge skatten på erhvervslivets virksomheder, øger tilsvarende problemet. Derimod spiller det en forholdsmæssigt mindre rolle i navnlig Danmark, der lægger en forsvindende lille og faldende del af beskatningen på virksomhederne, men øger personbeskatningens andel. Problemet er omvendt i Sverige, der følger den mere generelle europæiske kurs og øger sin i forvejen høje virksomhedsbeskatning. En mere vidtgående harmonisering af virksomhedsbeskatningen må forventes at tage længere tid.

På den egentlige kapitalomsætnings område var målet oprindeligt en harmonisering ved fælles afgiftsniveau, men i dag anses disse skatter nærmest som hæmmende for effektiv kapitalformidling, og udviklingen vil nok gå i retning af et pres for at afvikle denne beskatningsform, således som det i et vist omfang allerede er sket i flere lande.

Ud over fri bevægelighed for varer og kapital er virksomhederne afhængige af endnu en central produktionsfaktor i form af arbejdskraft, herunder ikke mindst nøglearbejdskraft til ledelse og forskning. Det som altovervejende hovedregel mest centrale for arbejdskraften er personbeskatningen, og på dette område er der kun mere begrænsede harmoniseringsinitiativer, først og fremmest i form af forslaget til fælles regler for grænsegængere. For arbejds-

kraften er det omkostningsniveau, der følger af indirekte skatter og afgifter, dog også ganske væsentligt.

En formaliseret harmoniseringsproces som den, der foregår på overnationalt niveau, kendes ikke i det nordiske samarbejde. Til gengæld er det mere uformelle samarbejde, der foregår og har foregået, været ganske intenst, og der er på mange måder opnået mere vidtgående resultater end det, der endnu er præsteret i EF-sammenhæng. Harmoniseringsprocessen vil derfor næppe foreløbig overflødiggøre det særlige nordiske samarbejdsmønster på skatteområdet.

Det pres, der lægges på den nordiske skattestruktur, vil gøre sig gældende på flere måder. For Danmarks vedkommende – der for tiden er det eneste nordiske land der er medlem af EF – vil presset i høj grad ligge i den institutionaliserede harmoniseringsproces, der følger af EF-traktaternes bindinger. Også for Sveriges vedkommende, der nu søger optagelse i Fællesskabet, bliver dette aspekt særligt aktuelt og centralt. Men for alle de nordiske landes vedkommende vil det gælde, at det konkurrencepres, der følger af markedesmekanismerne, givetvis også vil få afgørende betydning. Dette pres kan være af helt konkret natur, f.eks. som en grænsehandelsproblematik, men også for de områder, hvor hverken de formelle harmoniseringskrav eller skatteobjektets mobilitetsevne spiller ind, f.eks. afgifter på motorkørertøjer eller fast ejendom, kan der opstå et pres, idet beskatningen på disse områder indgår i den generelle vurdering af landets skatteklima, med deraf afskrækkende virkninger på allokeringen af den internationale kapital og talentmasse.

Det er klart, at det markedsbestemte pres i øvrigt vil blive størst på de områder, hvor skattegrundlaget udviser størst mobilitet. Kapital er i et åbent marked, som det der er etableret med ophævelsen af valutareguleringen fra 1.7.1990, meget mobil, og det vil være særdeles vanskeligt at opretholde en kapitalbeskatning, der væsentligt overstiger den, der findes andre steder inden for området. Omvendt er personers mobilitet erfaringsmæssigt ret begrænset på grund af en lang række kulturelle, sociale og psykologiske bindinger. Problemet er her, at dette ikke altid i samme grad gælder for højtlønnet nøglearbejdkraft som ledere, forskere, specialister m.v. Mest immobil vil jord og fast ejendom naturligt nok være som skatteobjekt, hvilket klart øger sandsynligheden for, at disse skatteobjekter i kraft af deres begrænsede skattemæssige markedsrelevans i de kommende år vil tiltrække sig en vis øget opmærksomhed.

3. Påvirkning af forvaltningsstrukturen

Indretningen af forvaltningsstrukturen i de nordiske skattesystemer antager på en række områder et vist fællespræg, der afviger noget fra de ordninger, man generelt finder i landene i EF-området. De nordiske lande udviser dog også hver især individuelle særpræg, der skiller det pågældende land klart ud fra omgivelserne.

I et vist omfang må det forventes, at de harmoniseringsbestæbelser og den internationalisering, der bl.a. følger af udviklingen inden for Det europæiske Fællesskab, også vil påvirke den måde, hvormed man føre beskatningen ud i livet. Forskellige forhold – dels i relation til de konkrete særpræg, der gør sig gældende, dels mere generelle ændringer i de forudsætninger, forvaltningsapparatet skal arbejde under – vil her kunne antages at få indflydelse på forvaltningsudviklingen. Endelig kan selve opkomsten af et overnationalt skatteudskrivningsorgan tænkes at få betydning for den fremtidige måde at indrette skatteadministrationen på.

3.1 Særpræg inden for konkrete forvaltningsopgaver

Ser man på de enkelte forvaltningsområder, vil der i nogen tilfælde kunne iagttages nogle mere generelle tendenser i, hvordan forvaltningsstrukturen opbygges. Hvor der i en større kreds af lande kommer en særlig model til anvendelse, vil dette ofte kunne påvirke udviklingen hos andre lande.

I forbindelse med ændringer og omlægninger inden for det administrative apparat vil der ofte opstå en vis interesse for, hvordan de tilsvarende opgaver er løst andre steder. Ved eventuelt i større eller mindre grad at plagiere andres løsningsmodeller kan opgaven dels forenkles, dels kan man måske til en vis grad undgå det præg af eksperiment, som enhver omlægning normalt vil have i sig. Inspirationseffekten kommer således ofte til at spille en væsentlig rolle.

En anden væsentlig påvirkningsfaktor ligger også i, at det ofte kan være en fordel i et mere internationaliseret system ikke at fremstå alt for afvigende fra en mere alment accepteret norm i omgivelserne. Et forvaltningssystem, der afviger alt for meget fra det øvrige Europa, virker under alle omstændigheder »systemfremmed« på udenlandske samarbejdspartnere, virksomheder og investorer og kan derfor blive en ikke helt uvæsentlig brik i spillet om, hvorvidt et land har et erhvervsvenlig image – herunder et tilforladeligt administrativt skatteklima – ud ad til.

På en række områder fremtræder der mere generelt ordninger, der i nordisk sammenhæng må siges at være ganske forskellig i forhold til omgivelser, og hvor der derfor alene i særpræget ligger en vis udfordring.

3.1.1. Den delte økonomiske styring i Danmark

Beskatningens placering i det overordnede politiske system viser på en række punkter en betydelig grad af ensartethed mellem Norden og EF-området. Styringen på regeringsplan sker således i næsten alle landene som en del af et finansministerielt ansvarsområder der foruden beskatningen omfatter den finansielle og økonomiske politik og ofte også visse dele af erhvervspolitikken. Skattepolitikken indgår her som en integreret del af den samlede økonomiske/-politiske styring. I mange tilfælde varetager finansministeren dog ikke selv personligt den daglige styringsfunktion på skatteområdet, men overlader dette til en eller flere viceministre eller statssekretærer.

Der er dog undtagelser fra denne model. I Danmark er den finanspolitiske styring delt på flere ministerområder, og man anvender ikke systemet med viceministre eller statssekretærer. I Tyskland deles de skattepolitiske opgaver mellem forbundsfinansministeriet og delstaterne. Denne delte styring er dog en direkte følge af landets opbygning som forbundsrepublik. For Danmarks vedkommende må årsagen mere søges i de særlige politiske og parlamentariske betingelser, der tilsvarende gør det vanskeligt at forestille sig væsentlige ændringer på de givne forudsætninger.

3.1.2. Delt administrativ styring

Der er i de fleste lande som hovedregel på skatteområdet tale om styringsmæssigt ganske stærkt hierarkisk-centralistisk prægede modeller. Udviklingen i de nordiske lande har igennem de seneste år, med gennemførte og påtænkte institutionssammenlægninger og mere koncernprægede strukturer, gennemgående gået i retning af disse mere hierarkisk-centralistiske styringsmodeller i lighed med det, der kendetegner de fleste EF-lande. Også her er der dog undtagelser.

I Danmark og Sverige forekommer der forskellige former for delt styring. I Danmark har således Ligningsrådet en selvstændig kompetence i forhold til ministeren, og også kommunerne har en række væsentlige selvstændige styringsfunktioner. Tilsvarende findes der i Sverige selvstændige styringsenheder på centralt og regionalt plan. Især Danmark afviger her ved en iøjnefaldende delt og »flad« politisk styringsform, der i nok så høj grad må tilskrives de særlige danske politiske forhold og traditioner. I Norge har man ganske vist med afskaffelsen af den kommunale skatteforvaltning allerede i 60-erne og gennemførte og planlagte sammenlægninger bevæget sig imod en klar liniestyring, men skatteopkrævningen henhører dog fortsat under kommunerne, og de selvstændige kommunalvalgte ligningsorganer står stadig ret frit.

3.1.3. Anvendelsen af uafhængige administrative organer

Ser man på den måde, som lignings- og kontrolopgaven gribes an på såvel i nordisk som i EF-perspektiv, tegner der sig et særdeles borget billede, hvoraf der vanskeligt kan udledes nogen mere generelle tendenser. De mest iøjnefaldende særpræg, der her gør sig gældende, er den fortsatte anvendelse af selvstændige lægmandsorganer i skatteligningen. Det er dog især Norge og Finland, der her har en afvigende struktur, idet Sverige og Danmark stort set har denne ordning under afvikling.

3.1.4. De særlige klagesystemer

Klagebehandlingssystemet er ikke organiseret på en sådan måde, at man kan tale om nogen egentlig fælles nordisk model eller om nogen EF-model. Det mest markante træk, man kan iagttage, er den klare forskel, der ligger i anvendelsen af et administrativt og ofte lægmandspræget klagessystem, efterfulgt af en adgang til indbringelse af sagen for de almindelig (civile) domstole, der kendes i Danmark, Norge, England og Irland, set i forhold til det forvaltningsdomstolssystem, der er fremherskende i det øvrige Norden og EF-område. På klagebehandlingsområdet er det således alene den manglende anvendelse af forvaltningsdomstolssystemet i Danmark og Norge, der fremtræder særligt afvigende.

Selv om man umiddelbart kunne forvente, at denne særlige vest-nordiske/anglikanske model vil fremstå ret systemfremmed i forhold til de øvrige lande og dermed blive underlagt et pres mod en tilpasning, må det erindres, at denne situation ikke umiddelbart er speciel for skattesystemet, men et forhold, der generelt berører hele den offentlige forvaltning i de pågældende lande. De skattemæssige forhold vil derfor næppe i sig selv blive afgørende for eventuelle ændringer på dette område, hvor modellen er ret grundfæstet i disse landes forvaltningstradition.

Endelig vil i denne sammenhæng nok andre forhold end det systemfremmede spille en mere central rolle. Man må således forvente, at de elementer, der – i forhold til en international vurdering af skattemiljøet – vil veje tungere end den formelle organisatoriske model, nærmere vil gå på et spørgsmål om hurtigheden og rigtigheden af de afgørelser, der træffes.

3.2. Afsmitningseffekten

Resultatet af en afvigende struktur kan således – enten som følge af en inspirationseffekt eller ønsket om imødegåelse af systemfremmedhed – blive en afsmitningseffekt fra omgivelserne.

Det er klart, at der ikke her er tale om nogen egentlig påtvungen harmoniserings- eller integrationsproces, foranlediget alene af det forhold, at der i sig

selv findes forskelle i forvaltningsstrukturen. Man må samtidigt gøre sig klart, at de løsninger, der er valgt ved indretningen af strukturerne på skatteområdet, ofte hænger ret nøje sammen med de styringsstrukturer, der i øvrigt gælder for det pågældende lands politiske styring. Det er derfor indlysende, at de forskelle, der gør sig gældende, bunder i så grundlæggende opfattelser i de enkelte lande, at de ikke uden videre lader sig ændre.

Bevæggrundene for ændringer skal derfor her mere søges i andre forhold. Det at stå alene i et fællesskab, er unægtelig ikke i sig selv det bedste udgangspunkt for at overbevise omgivelser om, at man har et gunstigt administrativt skatteklima. Dette er næppe i sig selv afgørende, men set som en del af et helhedsbillede indvirker det på opfattelsen af, om et land er administrativt smidigt eller bureaukratisk præget, og kan derfor ikke ignoreres, når der skal tages højde for de fremtidige erhvervsmuligheder for et land.

3.3. Generelt betingede tendenser

De løsning, der er valgt, kan virke så særpræget i sammenligning med omgivelserne, at de i sig selv giver anledning til undren og overvejelser om ændringer. Hvis der samtidig kan spores tendens til, at den hidtil valgte løsning ikke fuldt ud evner at løse de aktuelle eller fremtidige opgaver særligt effektiv, forstærkes naturligvis denne tendens til at søge andre løsninger.

I tilknytning til den igangværende udvikling sker der netop en række mere generelt prægede ændringer i de opgavemæssige forudsætninger for forvaltningsfunktionen. De krav, der stilles til forvaltningen som følge af denne udvikling, har således en mere grundlæggende kontant karakter set i forhold til de problemer, der alene knytter sig til spørgsmålet om tilstedeværelsen af en mere systemfremmed struktur, og de virkninger, der kan følge af afsmitningseffekten.

Skatteklimamæssige overvejelser i forhold til forvaltningsapparatets indretning spiller således en ikke uvæsentlig rolle, men nok så vigtig – i en situation med ændrede internationale forudsætninger – er evnen til hurtige skattepolitiske ændringer, der naturligvis igen er afhængig af et manøvredygtigt administrativt apparat. Skal der ske en effektiv tilpasning af skattestrukturen, således at skatteklimaet tilpasses de ændrede vilkår, må det administrative maskineri også været gearet til opgaven. Ringen sluttes således. Hvis ikke begge led i systemet er indrettet efter de nye betingelser, bliver det særdeles vanskeligt at etablere og opretholde et konkurrencedygtigt nationalt skatteklima. En strukturændring af denne art er således ikke i sig selv udtryk for en harmoniseringstendens, men om en tilpasning til opgaven.

Set i dette perspektiv tegner der sig yderligere en række klare elementer i udfordringen til forvaltningsapparatet.

3.3.1. Ændringen mod større virksomheder og en mere koncentreret virksomhedsstruktur

Det er den almindelige opfattelse, at udviklingen inden for det indre marked vil føre til betydelige strukturændringer i erhvervslivet. Denne omstrukturering forventes at medføre en ret omfattende koncentration og professionalisering inden for erhvervslivet. En stigende hyppighed af virksomhedssammenlægninger inden for en række erhverv i de senes år – også i de nordiske lande – vidner allerede klart om denne udvikling.

Det er tilsvarende tydeligt, at i EF-området lægges der større vægt på erhvervsbeskatningen frem for personbeskatningen. Fortsætter denne udvikling, betyder det nogle væsentlige ændringer i de forudsætninger, der ligger til grund for det danske system, hvor den lagt overvejende vægt er lagt på en effektivisering og navnlig automatisering af personbeskatningen. Omvendt har man i Sverige i endnu højere grad end i EF-landene generelt satser på erhvervsbeskatningen.

Udviklingen imod større og mere koncentrerede erhvervsenheder sammenholdt med en generel tilbøjelighed til øget erhvervsbeskatning stiller krav til den del af forvaltningsstrukturen, der skal betjene erhvervsbeskatningen.

Disse krav retter sig mod flere forhold inden for forvaltningsstrukturen.

Ligning og kontrolindsatsen i de nordiske lande har hidtil bygget på en betydelig grad af decentrale ordninger, hvilket også passer godt overens med den erhvervsstruktur, der var fremherskende, med virksomhedsstørrelser – set i internationalt lys – af en mere beskeden størrelse. Der har også i overvejende grad været tale om mere specialiserede strukturer. Den koncentration i erhvervslivet, der forventes at blive en følge af bl.a. det indre marked, betyder imidlertid, at opgaven ofte må blive mere omfattende og krævende, end myndighederne hidtil har været vant til. Det kan her bemærkes, at i Sverige, hvor der dels lægges betydelig vægt på erhvervsbeskatningen, dels traditionelt har været tale om en noget mere koncentreret erhvervsstruktur, end det var almindeligt i de øvrige nordiske lande, har forvaltningsindsatsen været koncentreret på væsentlig færre enheder, end det forholdsmæssigt har været tilfældet i de tre øvrige lande. Den ændring af forudsætningerne, der har tegnet sig i nogen tid, giver sig også udslag inden for den norske forvaltningsudvikling. Udviklingen i Norge, der allerede med centrale ordninger ved oliebeskatning, ligning af fremmed arbejdskraft og nu også større erhvervsvirksomheder, er præget af denne strukturændring og tegner tilsvarende et billede af de krav, der rejser sig generelt for de af de øvrige lande, der endnu ikke har taget reelt fat på denne udfordring.

Det må således forekomme som et problem, når man generelt i de nordiske lande har ressourcerne fordelt på et så relativt stort antal lokale enheder, idet

de, p.g.a det begrænsede befolkningsunderlag, ikke altid kan opnå den nødvendige bæredygtighed ved en mere koncentreret erhvervsstruktur. En række andre lande betjener sig ganske vist også overvejende af en decentral struktur, men det er her karakteristisk, at antallet af lokale enheder er forholdsmæssigt langt mindre landets størrelse taget i betragtning. Sammenligner man f.eks. med en anden stærkt decentraliseret administrationsform, den tyske, vil man se, at Danmark forholdsmæssigt har over fem gange så mange administrative lokalenheder. Endnu mere udbredt er dog denne tendens i Norge og Finland, hvor man når op på omkring det ti-dobbelte. Strukturen i Sverige svarer her mere til den europæiske standard, med et antal lokalenheder, der ganske vist forholdsmæssigt er noget større end i Tyskland, men som meget godt svarer til, hvad man f.eks. finder i Frankrig.

Fordelingen på et større eller mindre antal enheder er først og fremmest et spørgsmål om forvaltningens mulighed for at magte opgaven i et koncentreret erhvervsmiljø, og set ud fra en decentraliseringssynsvinkel er det klart, at der må være en sammenhæng mellem antal og størrelse af de udførende enheder i et land set i forhold til landets størrelse. I et stort land kan man bedre opnå bæredygtige enheder lokalt end i lande, hvor store spredninger giver meget små enheder.

Udviklingen må derfor – først og fremmest på grund af de nordiske landes beskedne størrelser – nok betyde, at der enten må sættes visse grænser for decentraliseringen, således at der i højere grad må satses på de regionale eller centrale enheder – således som det allerede i væsentligt omfang er sket på massesagsbehandlingens område – eller at man begrænser antallet af lokale enheder, så de får en størrelse, hvor de kan magte opgaven i den erhvervsstruktur, som det må forventes, at det indre marked vil medføre.

3.3.2. Større internationalisering – flere grænseoverskridende transaktioner

Den stærkt øgede mobilitet inden for fælleskabet af arbejdskraft, tjenesteydelser, varer og kapital – der netop er en af grundintentionerne med det indre marked – indvirker også på forvaltningssystemernes forudsætninger.

Denne del af udvikling stiller især øgede krav til, at myndighedssamarbejdet over landegrænserne kan ske hurtigt og smidigt. Kontrolhensynet over for grænseoverskridende beskatningsrelevante aktiviteter og transaktioner vil derfor utvivlsomt med tiden forudsætte en vis gensidig tilpasning af dele af myndighedsstrukturen. De retningslinier, der bl.a. fremkommer i EF-direktivet om gensidig bistand mellem medlemstaternes skattemyndigheder, der blev vedtaget i 1977, kan netop ses som et udtryk for ønsket om at tilstræbe en mere effektiv informationsudveksling mellem skatteforvaltningerne.

De kontrolproblemer, der knytter sig til kapitalliberaliseringen, og de renteindberetningsordninger, der findes i en række EF-lande deriblandt Danmark, er et godt eksempel på, at EF-harmoniseringen indvirker på forudsætningerne for de enkelte landes administrative struktur. Et andet eksempel er de bestræbelser, der udfoldes på toldområdet i retning af fælles tolddokumenter og edb-systemer.

Harmoniseringen får på denne måde en direkte tilskyndelsesvirkning i retning af mere ensartede og homogene forvaltningsstrukturer, navnlig på kontrolområdet, der i langt højere grad er indrettet på at håndtere oplysninger og dokumentationer fra en lang række internationale kanaler.

Det er givet, at netop hvad angår strukturer, der er indrettet på gensidigt samarbejde, er de nordiske lande langt fremme og vil yderligere kunne udbygge systemet i overensstemmelse med de samarbejdsformer, der er etableret i EF-regi. Den udbredte anvendelse af konventionsmodellen frem for de interne EF-retlige akter på dette område gør det lettere allerede nu at inddrage de nordiske lande som helhed i dette mønster.

3.3.3. Fjernelse af de indre toldgrænser

Inden for den administrative del af skattesystemet må de største fremtidige ændringer som nævnt forventes inden for grænsekontrollen og toldproceduren. Fjernelsen af de indre toldgrænser må nok anses for en af de mest direkte påvirkninger på udformningen af det administrative apparat. Gennemførelsen af en fælles afgiftsordning uden indre grænsekontrol vil selvsagt kunne få stor betydning for told- og afgiftsadministrationen, idet grænsekontrollen i så fald vil indskrænke sig til Fællesskabets ydre grænser og til lufthavne. Endvidere vil en række ikke-fiskale kontrolopgaver i forbindelse med grænsekontrollen, f.eks. veterinær kontrol m.v., overgå til indenlandske myndigheder eller bortfalde. Endeligt vil kontrollen i stigende grad overgå fra varekontrol til dokument- eller regnskabskontrol, men uden anvendelse af det hidtidige fælles tolddokument (enhedsdokumentet).

Når man skal vurdere betydningen af den ændring i arbejdsopgaven, der følger af etableringen af det indre marked, hvor den fysiske kontrolindsats for toldvæsenet skifter fra de indre til de ydre grænser, herunder lufthavnene, vil det naturligt nok spille en afgørende rolle, hvor de største transaktionsmængder vil samle sig. Det er indlysende, at myndighedsopgaven bliver større i de lande, hvor hovedindfaldsvejene til EF's indre marked vil placere sig. Under alle omstændigheder vil den samlede kontrolopgaves omfang blive langt mindre. Omfanget af traditionelt toldarbejde må derfor nødvendigvis falde ganske betydeligt.

Omvendt kræver det interne system til korrekt fordeling af moms og afgifter imellem de enkelte lande et øget samarbejde om kontrolordningen. Kommissionen har derfor fremlagt et udkast til en forordning (KOM(90)183) om gensidig bistand mellem medlemslandenes myndigheder på moms- og punktafgiftsområdet.

3.3.4. Krav om mindre bureaukrati

Der kan generelt inden for de mange reformer, der i de seneste år er gennemført på skatte- og afgiftsområdet, spores et krav om en mere forenklet og mindre ressourcekrævende beskatningsform.

En vigtig rolle spiller også kravet om, at de administrative/bureaukratiske hindringer for den frie bevægelighed over EF's indre grænser begrænses som en betingelse for at opnå den fulde effekt af det indre marked.

Dette krav retter sig naturligvis først og fremmest mod forvaltningsapparatets udadrettede virksomhed. Kravet går på den belastning, som systemet lægger på borgeren i forbindelse med beskatningens effektuering.

Når skattesystemet skal fungere, lægges der administrative belastninger såvel på myndighederne som på borgerne. Fordelingen er imidlertid meget forskellig fra land til land. I nogle lande er en betydelig del af belastningen påført den private sektor. Dette betyder naturligvis omvendt, at det offentlige ikke behøver at afsætte så store ressourcer på området.

I lande som Danmark og Sverige har man anlagt en strategi, der går ud på, at det offentlige forvalter personbeskatningen på en sådan måde, at borgerne skal medvirke så lidt som muligt. Dette kræver – selv med omfattede edb-automatisering – naturligvis større offentlige ressourcer.

Omvendt betyder denne ordning, at man må bygge på en meget omfattende indberetningspligt, der belaster erhvervslivet langt mere, end det er almindeligt i flertallet af EF-landene.

Hvis ikke de øvrige lande vælger efterhånden også at basere deres skattesystemer på omfattende indberetningssystemer, vil i det mindste disse to nordiske lande fremstå med en på dette område mærkbar og iøjnefaldende større administrativ belastning af erhvervslivet. En belastning, der i sidste ende kan betyde et pres mod disse omfattende lignings- og kontrolsystemer.

3.3.5. Betydningen af ændret skattestruktur for forvaltningen

Man kan til slut rejse spørgsmålet om, i hvilket omfang en øget ensartethed i beskatningens udformning vil kunne ændre forvaltningsstrukturen.

Ganske vist kan en harmonisering af den materielle skatteret inden for EF-landene naturligvis formelt set godt ske, uanset at der er betydelige forskelligheder inden for skatteforvaltningernes opbygning og funktioner. En

harmonisering af skatteområdet kan imidlertid godt tænkes også at tilskynde til en tilnærmelse af den måde, hvorpå forvaltningopgaven løses. Sker der en omfattende harmonisering af skatter og afgifter, betyder dette, at selve den forvaltningsopgave, der går ud på at realisere skattefordringen til det offentlige, får et mere ensartet præg for hele fælleskabsområdet. Dette kan ud fra en intern national synsvinkel naturligt afføde en harmoniseringstendens. Når den opgave, der skal løses bliver mere ensartet, er der bedre grundlag for sammenligninger og dermed i højere grad for at lade sig inspirere af andres erfaringer med henblik på at opnå en forvaltningsstruktur, der muliggør den optimale effektivitet inden for beskatningen.

På baggrund af den generelle unifikationstendens på skatteområdet vil det således være nærliggende at forvente en tilsvarende tilbøjelighed til større ensartethed af de forvaltningsstrukturer, der skal sikre, at beskatningsintentioner føres ud i livet.

I praksis er en sådan sammenligning af forvaltningssystemer med baggrund i skattefordringens sammensætning ikke så enkel. En meningsfuld sammenligning måtte således forudsætte, at der kunne påvises en mere entydig sammenhæng imellem skattefordringens sammensætning og udformning og indretningen af det administrative apparat. I praksis er systemernes indretning imidlertid i betydeligt omfang bestemt af en række faktorer, der ikke altid fremstår rationelle, når de alene anskues ud fra en sådan mere formel opgavesynsvinkel.

Det er således erfaringen, at det ikke alene er beskatningsopgavens indhold, der er bestemmende for den måde, hvorpå de enkelte lands skatteadministrationer er opbygget. Ganske vist må selve opgavens karakter og indhold spille en væsentlig rolle ved forvaltningsapparatets indretning, men også en lang række andre forhold får som hovedregel en ganske afgørende indflydelse. Forhold som generelle administrative, politiske og retlige traditioner og historisk baggrund spiller her ind, tillige med faktorer af demografisk, geografisk og økonomisk karakter. Det spiller givet ofte også en betydelig rolle, at fordelingen af opgaver inden for skatteadministrationen, såvel som inden for de fleste andre administrationsgrene, i ikke uvæsentligt omfang bestemmes mere af magtfordelingshensyn blandt etablerede institutioner end af egentlig fagligt bestemte hensyn. I praksis sker fordelingen ofte mere efter et internt konkurrence- eller kampprincip, hvor de enkelte myndigheder og institutioner kæmper om opgaver med magt, prestige, arbejdspladser, bevillinger o.s.v. end efter et princip om optimal ressource- og sagkundskabsanvendelse.

Det må således ikke overses, at de intentioner, der ligger bag ethvert skattelovkompleks og enhver skatteforvaltningsopbygning, kan være yderst

diffuse og ikke sjældent være udtryk for kompromisser imellem politiske og ideologiske holdninger og interesser af diametralt modsat rettet karakter.

Forvaltningsapparatet er med andre ord både i opgave og sammensætning stærkt præget af en række som regel meget svært gennemskuelige interesseafvejninger af såvel fiskal som af ikke-fiskal karakter. Afvejninger, der set fra en rent skatteteknisk synsvinkel kan virke som »ikke-saglige«, men som naturligvis ud fra andre synspunkter og interesser kan blive rationelle nok.

Man ser da også allerede nu klart, at selv om beskatningsstrukturen og beskatningsopgaven grundlæggende i sine hovedtræk i en årrække har været ret ensartet i alle landene, er der overordentlig stor forskel på, hvordan forvaltningstrukturen er opbygget.

Selv om opgaven således i stigende grad kan betragtes som grundlæggende funktionelt ensartet, skal man ikke – af netop de mange ikke-fiskale bevæggrunde – forvente nogen helt gennemgribende harmonisering på administrationsområdet, og der vil givet også i lang tid fremover kunne iagttages ganske betydelige forskelle i de forvaltningsstrukturer, der i de enkelte lande finder anvendelse.

3.4. Administrationen af den supranationale beskatning

På nuværende tidspunkt udskrives der skatter på en række niveauer. Forskellig form for beskatning finder således sted på lokalt-kommunalt plan, på forskellige regionale niveauer som regioner, provinser m.v., på delstatsniveau, på statsligt plan og endelig i form af skatter der tilfalder Det europæiske Fællesskab.

Efter den nuværende ordning administreres den supranationale beskatning af de nationale skattemyndigheder på Fællesskabets vegne. Det er her et åbent spørgsmål, om Fælleskabet på et tidspunkt kan tænkes at ville oprette selvstændige supra- eller overnationale administrative systemer til varetagelse af skatteopgaver.

Hvis der ses bort fra de klare nationale og politiske overtoner, et sådan spørgsmål helt indlysende vil have, og man i stedet alene forholder sig til den mere teknisk/praktiske side af problemerne er der med den nuværende relativt beskedne provenustørrelse på omkring 1% af de samlede nationale BNP-er, ikke meget, der taler for, at EF vil gå ind i en ordning med selvstændig skatteadministration. En mulig undtagelse er dog den egentlige toldadministrationen, der i dag stort set kun opretholdes af hensyn til EF-tolden, ud over de opgaver der i form af pas- og grænsekontrol m.v. i nogle lande også påhviler toldvæsenet.

Derimod vil det kunne få større betydning, hvis der med tiden indføres en direkte skatteudskrivningsret for Fælleskabet som sådant. Der har i længere tid

været tanker og forslag fremme om sådanne selvstændige fiskale finansieringskilder for EF, men meget tyder dog på, at noget sådan ikke er forestående i den nærmeste fremtid. Omvendt må det stå klart, at jo mere magt og jo flere opgaver der tilføres det supra-nationale niveau, jo større vil presset blive for at opnå selvstændig skatteudskrivningsret.

Når stater sammenlægges i fælles enheder – normalt som forskellige forbundsstatsformer – er det et karakteristisk træk, at både forbundsstaten og delstaterne har hver deres skatteudskrivningsret. De for EF-perspektivet mest nærliggende sammenligning er her Den tyske Forbundsrepublik og USA.

Administrationen af en fælles EF-skat kan tænkes at blive inspireret af den amerikanske model, idet strukturen i USA i forvejen i et vist omfang er benyttet som inspirationskilde ved udviklingen af EF og det indre marked. Den model, der benyttes i USA, bygger på sideordnede skatteadministrationer på dels forbundsstatsniveau, dels enkeltstatsniveau. Både forbundsmyndighederne og enkeltstaten har deres egen skatteadministration til administration af egne skatter.

En anden model, der kan tænkes at komme på tale, er den tyske, hvor både forbundsstaten og enkeltstaterne udskriver skatter, men hvor delstaterne forestår administrationen af begge skatter. Dette svarer til en vis grad til det danske system med en kommunal ligning.

En tredie model kan være at anvende et repartitionssystem, hvor forbundsstaten udskriver en samlet fællesskat efter et fordelingssystem i hver delstat, der så selv må fordele og opkræve dette beløb mellem sine egne borgere. Efter denne model bliver delstaten som sådan i praksis skattesubjekt for forbundsstaten og ikke den enkelte borger. Denne fremgangsmåde blev bl.a. anvendt i forrige århundrede i Danmark i forhold til kommunerne, hvor det blev overladt til den enkelte kommune at administrere og fordele statsskattens samlede byrde på kommunens borgerer.

Endelig kan der tænkes en meget vidtgående model, hvor en samlet overnational skattemyndighed pålægges at administrere såvel de overnationale som de nationale og lokale skatter i et fælles system. Et sådant system vil naturligvis kunne påberåbe sig betydelige stordrifts- og rationaliseringsfordele, men vil givet også, som på så mange andre områder inden for EF-samarbejdet, støde an mod medlemsstaternes frygt for at afgive suverænitet på det, der normalt bliver betragtet som de virkeligt vitale kerneområder i de nationale magtbeføjelser. Til disse kerneområder regnes normalt ordens- og domsmagten, forsvaret og skatteopkrævning.

Der er således teknisk set en række forskellige løsninger, der – også ved en større selvstændig skatteudskrivningsret for EF – kan finde anvendelse.

Påvirkningen af forvaltningsstrukturen kan tilsvarende blive ganske forskellig alt efter, hvilken løsning der i givet fald kommer på tale.

KAPITEL VII

Afsluttende bemærkninger – den nordiske skattemodels fremtidige rolle

En gennemgang af de strukturer, der gør sig gældende inden for beskatningen i de nordiske lande og EF-området, viser klart, at det langt lettere lader sig gøre at påvise forskelle end ligheder. Når der ses bort fra de helt overordnede og generelle træk, er det karakteristisk, at skattesystemerne i udpræget grad er præget af individuel indretning, både hvad indholdet og administrationsformen angår. Området er udviklet med baggrund i de mangeartede og modstridende interesser, der på mange måder er indbegrebet af beskatningens natur. Interesser, der giver sig mangfoldige udslag, såvel inden for det enkelte land som landene imellem.

Når man derfor skal se på de fremtidsmuligheder, der er for den nordiske skattemodel, må man gøre sig klart, hvad denne model reelt dækker over.

Den nordiske model er således ikke udtryk for en bestemt struktur, hverken i skatte- eller administrationsformen, men et ganske tæt netværk af ensartethed på kryds og tværs mellem de nordiske lande. Det er med andre ord ikke indholdet i modellen, der er iøjnefaldende, men den samlede mængde af fælles træk. Modellen består altså af mange fælles træk, men ikke af en egentlig fælles metode ved beskatningen.

Modellen dækker således i vidt omfang mere over en form for en holdnings- eller ideologisk præget indstilling til beskatningens generelle rolle i samfundet, frem for at fremstå som en mere håndfast udformet model.

Man bør imidlertid her ikke være blind for, at der inden for EF-området er større indre forskelle, der skal tilpasses, og større tekniske og holdningsmæssige afstande, der skal overvindes. Det er også tydeligt, at nogle af de skattemæssige hovedmodeller, som man finder, kan repræsentere mindre økonomisk/politisk bæredygtighed, end hvad der er tilfældet med nogle af de løsninger, som de nordiske lande som helhed står for.

Selv om det umiddelbart synes vanskeligt at modstå det pres, der på en række områder lægges på de nordiske skattestrukturer, og selv om en del af de ændringer, som det kan medføre – alt efter indstilling og holdning – både kan være positive og ønskværdige, er det dog ikke givet, at alle led i den nordiske skattemodel skal underkastes en tilpasning. De nordiske lande udgør, efterhånden som de alle bliver mere eller mindre inddraget i det europæiske fællesskab, tilsammen en både økonomisk og politisk ikke helt uvæsentlig faktor, der – ikke mindst i kraft af sit gennemprøvede fælles samarbejdsmønster – kan påvirke den retning, som tilpasningen går i.

På lidt længere sigt kan det derfor ikke udelukkes, at mere bæredygtige dele af den nordiske skattemodel – bl.a. evnen til effektivt uformelt samarbejde – kan vinde indpas og blive toneangivende også inden for den fremtidige europæiske skattetilpasning.

Litteraturliste

Administrativ and compliance costs of taxation, Cahiers de Droit Fiscal International – LXXIVb. 1989.

Anderssén, Björn: EG och harmoniseringen av direkta skatter – en översiktlig analys, Skattenytt 1989.288.

Baes, Jens og Lund, Jan: EF's indre marked og momsharmonisering, Revision & Regnskabsvæsen 1990.10.

Berggren, R & Laurent, B.: EG, Sverige och skatterna, 1989.

Blou, Dorthe: Energiafgifter efter 1992, Revision og Regnskabsvæsen 1989,37.

Blou, Dorte og Hoffritz: Nye konklusioner vedrørende moms- og punktafgiftssystemer, Skat – Udland 1990.19.

Blou, Dorthe: Nye forslag fra Kommissionen vedrørende momsharmonisering, Skat – Udland 1990.107.

Boström, K. EG:s diretiv på den direkte beskattnings område, Svensk skattetidning 1991.42.
Corporate tax Procedures, International Bureau of Fiscal Documentation, 1988.

Ertved, Poul: Momsharmonisering, Revision og Regnskabsvæsen 1990.9.

Et starkare Norden, Ekonomisk handlingsplan 1989-1992, NU 1989:4.

Finansredegørelse 90, Finansministeriet, Budgetdepartementet, 1990.

Från nettobeskattning til bruttobeskattning, NSFS nr. 8, 1981.

Heieren, Anders V. Harmoniseringen av skatteregleme i EF, Skatterett 1990.4.

Hoffritz, K.: Punktafgifter i EF, Skat – Udland 1990.108.

Hvelplund, Kirsten: Moder-/datterselskabsdirektivet og fusionsdirektivet. Hvad betyder vedtagelsen for Danmark?, Skat – Udland, 1990.241 og 1991.49.

Income tax collections lags, OECD, 1983.

Inflationskorrigerad inkomstbeskattning – SOU 1989:36

International mutual assistence through exchange of information, Cahiers de Droit Fiscal International – LXXVB, 1990.

International Tax Avoidance and Evasions, OECD, 1987.

Inventory of Taxes, EEC, 1991.

Kleerup, M.: EG och mervärdsskatten, Skattenytt 1990.672.

Lindencrona, Gustaf: Trends in Scandinavian Taxation, 1979.

Larsen, Poul-Erik Skou og Todbjerg, Erik: Selskabsskatteregler i EF, Revision & Regnskabsvæsen 1990, 16 og 68.

Marginal Tax Rates om the use of Labour and Capital in OECD Countries, OECD Economic Studies no 7, 1986.

Mattsson, Nils: Skattepolitik. En introduktion, Uppsala 1987.

Mayer, Michael og Kristensen, Finn Møller: Europæiske økonomiske firmagruppe – en status, Revision & Regnskabsvæsen 1990.34.

Meyer, Michael og Rattray, Christina J.: EF's voldgiftskonvention til undgåelse af dobbeltbeskatning. Revions & Regnskabsvæsen 1991.40.

Nielsen, Niels Christian (red.): Beskattningssystemer og Skattereformovervejelser i Norden, Lund 1988.

Norden och EG-harmoniseringen av skatter och avgifter, NSFS nr. 23, 1990.

Nordisk statistisk årsbok 1991, Nordiska Ministerrådet och Nordiska Statistiske Sekretariatet, NORD 1991:1.

Progressivitet och proportionalitet i skattesystemet, NSFS nr. 25, 1991.

Redegørelse vedrørende dansk afgiftspolitik og det indre marked, Finansministeriet m.fl., 1989.

Reformerad företagsbeskatning – SOU 1989:34

Reformerad inkomstbeskattning – SOU 1989:33

Reformerad mervärdeskatt m.m. – SOU 1989:35

Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965 -1989, OECD, 1991.

Riberdahl, Curt: EG och kommunerna, Nordisk Administrativt Tidsskrift, 4/1990.411.

Sammenfattning av skatteutredningarnas betänkanden – SOU 1989:38

Skatteharmoniseringen i EG, NSFS nr. 1, 1974.

Skatter og afgifter i EF's indre marked, Europæisk Dokumentation, 6/1990.

Skattereformen 1992. Ot.prp. nr. 35 (1990-91), Finans- og tolldepartementet, Oslo.

Skatteret og Virksomhedssamarbejde på tværs af Grænserne i EF, Europa noter 1-2/1991.

Sørensen, Peter Birch: Finansiering af de offentlige udgifter i 1990'erne, 1990.

Sørensen, Peter Birch: Tax Harminization in The European Comminity: Problems and Prospects, 1989.

Tax Administrations, OECD.

Taxing consumptions, OECD, 1988.

Tax News Service, International Bureau of Fiscal Documentation

Taxpayers' Rights and Obligations, OECD, 1990.

The personal Income Tax Base, OECD, 1990.

The Tax/benefit position of production Workers 1984-87, OECD, 1988.

Wille, Hans Georg: EF og Harmoniseringen av direkte beskatning, Skatterett 1989.201.

Stikordsregister

Adfærdsregulering 57
Administrative klageorganer 182
Afskrivninger 31, 32, 50
Afsmitningseffekt 215
Aktieudbytte 41
Alkohol eller spiritus 35, 38, 48, 57, 203, 205, 211
Andre skatter 35, 38, 49, 57
Appelbegrænsning 181
Arbejdsløshedforsikring 33
Arbejdsmarkedsbidrag 35, 57, 203
Arv og gave 31
Arve- og gavebeskatning 33, 37, 45, 49, 55, 202, 204
Arveklasser 33
Arvelodder 33
Automatisering 217, 220
Autonomier 183

Bankafgifter 33, 35
Befordringsfradrag 63
Begrebsafgrænsning, OECD 22
Benzin 35, 57
Biler, se motorkøretøjer
Bistand, se gensidig bistand
Boligrenter 42
Bomasse 33
Brugerbetaling 22, 199
Bruttobeskatning 32, 52, 59, 201, 204
Bruttokildeskat, endelig 62, 206
Bruttolønsum 32
Bruttonationalprodukt 27
Budgetunderskud 27, 199
Bureaukrati 220
Børnefamlieydelse 64
Børsstempelafgift 33, 54, 115

Centrale enheder 218
Centralisering 142, 164, 172, 179
Centralistisk styring 151
Checkafgifter 33
Cigaretter 35, 48

Decentraliseret administrationsform 217
Decentralisering 142, 164, 208, 218
Dekoncentration 154
Departement/direktoratmodel 157
Destinationsprincip 60
Direkte indkomstskatter, se indkomstskat
Diskriminering 42, 209
Dobbeltbeskatning 17, 192
Dobbeltbeskatningsaftaler 17, 104, 121, 191
Dokumentafgifter 33
Dokumentkontrol 219
Domstolsprøvelse 182, 215

EDB-systemer 219, 220
EF indtægter 74
EF-kommissionen 106, 210
EF-told 222
EF-traktaten 104
Eget arbejde, værdi af 31
Ejendomsbeskatning 33, 37, 43, 49, 54, 201, 212
Ejendomspriser 204
Ejendomssektor 204
Ejendomsværdi 43
Eksportandel 19
Energiafgifter 38, 205
Enhedsdokument 219
Enhedsforvaltning 136, 171
Erhvervsbeskatning, se virksomhedsbeskatning
Erhvervsstruktur 217
Europæisk firmagruppe 119
Europæisk selskab 120, 211
Europæiske økonomiske Fælleskab 104

Faktureringsprincip 34
Fast ejendom, se ejendomsbeskatning
Finansiel sektor 42, 43, 202
Finansieringskilder 27, 38, 39, 52, 74
Folkeligt element 16
Forbrugsbegrænsning 38
Forbrugsbeskatning 60

Forbrugslandet 211
Forbrugsrenteafgift 42, 203
Forbrugsrenter 42
Forbrugsstyring 38
Forbundsstat 214, 223
Fordelingspolitik 60, 61, 64, 206
Forhandling, klagebehandling 182
Formue og ejendomsbesiddere 202
Formue- og ejendomsskatter 33, 37, 43, 49, 53, 58, 203
Formuebeskatning 33, 37, 44, 49, 53, 201, 204
Forsikringsafgifter 35
Forskning 211
Forvaltningsdomstole 183, 215
Forvaltningstradition 215
Fradragsberettigede omkostninger 31
Fradragsinflation 62
Fradragspolitik 39, 205
Fradragssanering 26
Fremmed arbejdskraft, ligning af 217
Fri bevægelighed 210, 211
Fringe benefits 31, 63
Funktionsopdeling 140
Fusionsdirektiv 110
Fyringsolie 49
Fællesnordisk bistandsaftale 194
Fællesnordisk dobbeltbeskatningsoverenskomst 121

Gebyrer 22
Gensidig bistand 17, 192, 218, 220
Grænsegængere 114, 121, 211
Grænsehandel 212
Grænsekontrol 17
Grænseoverskridende transaktioner 218

Handelsskatter 35
Harmoniseringsbestræbelser 104
Harmoniseringspres 209
Harmoniseringsproces 18, 34, 209, 221
Henlæggelsesordninger 71
Hierarkisk-centralistisk styring 151, 214
Husholdninger 29, 46, 60, 62, 65
Hustandsindkomst 32
Hvidbogen 25, 106
Højindkomstgrupper 205

Immobilitet 206, 207, 212
Immobilt formuegode 204
Indberetningspligt 125, 220
Inddrivelse 193
Indirekte skatter 34, 58, 115, 210, 212
Indkomstbegreb 31
Indkomstintervaller 64
Indkomstskat 31, 35, 39, 49, 50, 58, 60, 62, 114, 199, 203, 204, 205
Indre marked 17, 106
Informationscentre 175
Informationsudveksling 218
Initiativhæmmende 205
Initiativpligt 209
Inspirationseffekt 213
Intern kontrol 169
International bevæglighed 204
Internationalisering 17, 218
Interventionisme 16, 19
Investeringsfradrag 71
Investeringsskat 35, 57

Kapital 218
Kapitalafkast 31, 41, 61, 211
Kapitalbeskatning 114, 200, 211, 212
Kapitalbevægelse 211
Kapitalflugt 206
Kapitalgevinst 31
Kapitalliberalisering 219
Kapitaltilførsel 211
Kapitaltilførselsafgift 33, 54, 115
Kapitaltilstrømning 202
Kapitaltransaktioner 202
Kapitaltransaktionsskat 33, 37, 45, 54, 204
Kapitalvinding 211
Kildeskat 41, 161, 200
Klageadgang 181
Klagebehandling 182
Klagesystem 215
Klagevejledning 181
Kommunal ejendomsbeskatning 72
Kommunal indkomstskat 62, 72, 208
Kommunal ligning 223
Kommunal selskabsskat 73
Kommunal skatteforvaltning 214
Kommunale ligningsorganer 214
Kommuner 208, 214, 223
Konsumtionsskatter 46, 60
Koncentreret virksomhedsstruktur 217

Konkurrence 212
Konkurrenceparameter 19, 63, 104, 207, 209
Kontrol 166
Kontrolhensyn 218
Kontrolindsats 219
Kontrolområdet 219
Kontrolopgave 16, 18, 166, 215
Kontrolordning 220
Kontrolstyring 174
Kontrolsystem 220
Konventionsmodel 219
Kopskat 54
Kuponskatter 41, 111

Landbrugsafgift 74
Ledelse 211, 212
Legalitetsprincip 124
Lejeværdi af egen bolig 31, 43
Lighedsproblemer 207
Ligning, se skatteansættelse
Ligningopgave 215
Ligningsrådet 214
Liniestyring 142, 214
Lokale enheder 217
Lokale myndigheder 72, 208
Lokale skatter 33
Lovgivningsfunktion 124
Lægmænd 215
Lønindkomst 31
Lønpres 62
Lønskatter 32, 36, 43, 52, 201, 204
Lønsum 43
Lønsumsafgift 32

Marginalskat 26, 62, 205, 207, 210
Magtfordelingshensyn 221
Marginalsatser 202
Markedsmekanismer 212
Markedspres 209
Markedstilpasning 209
Massesagsbehandling 218
Merværdi 34
Mineralolie 211
Mobilitet 218
Moder/datterselskaber 110
Moms 46, 55, 58, 116, 202, 203, 204, 210, 220
Moms, gradueret 58, 202

Motorkøretøjer 35, 38, 48, 203, 205, 212
Myndighedssamarbejde 18, 189, 218
Mængdeafgifter, specifikke 34

Nettobeskatning 201
Nettoformueskat, se formueskat
Nettoindkomst 31
Nettorenteprincip 42
Neutralitet 19
Nordisk arbejdsgruppe om moms 121
Nordisk grænsegængeraftale 121
Nordiske skattemodel 1, 225
Nordisk skattesamarbejde 120, 194, 225
Næringsafgifter 35
Nøglearbejdskraft 18, 62, 205, 207, 211, 212, 218
Nøgletal 22, 25

Obligatoriske opsparingsordninger 22
OECD 22
OECD-definitioner 30
Offentlig produktion 29
Offentligt ansatte 199
Oliebeskatning 35, 38, 49, 57, 217
Olieindvindingsbeskatning 144
Ombudsmand 184
Opkrævning 176
Oprindelsesprincip 60
Overnational skatteudskrivning 213, 222
Overordende styringsfunktioner 145
Overskudsfremførelse 31
Overvæltning 39, 46, 60, 61, 62, 65, 206

Paskontrol 222
Pensionsforsikring 33
Pensionsopsparing 42
Periodekontrol 168
Personbeskatning 51, 62, 65, 211, 217, 220
Planøkonomi 16, 19
Pool-tax 54
Prioriteret kontrol 169
Produktionsfaktorer 19, 60
Progression 32, 39, 62, 201, 206
Progression, arve- og gaveafgift 33
Progression, kapitalafkast 41
Proportional skat 66
Provenuefordeling 208

Punktafgifter 34, 37, 48, 50, 56, 118, 203, 204, 210, 220

Realrenteafgift 41, 200
Regionale enheder 218
Registeringsafgifter 33
Regnskabskontrol 219
Rejsegods 119
Rente- og royaltybeskatning 111
Rentefradrag 42, 200
Renteindtægter 41
Rentekontrolordning 115
Renteskat 115
Repartitionsskatter 223
Resultatopgørelsesprincip 128
Retssikkerhed 136
Rom-traktaten, se EF-traktaten

Salgsskatter 35
Samtidighedsbeskatning 161
Selskabsbeskatning, direktiv 112
Selskabsoverskud 31
Selskabsskatter 65, 207, 210
Selvangivelse 160
Serviceydelser, husholdningsrelaterede 29
Serviceydelser, skattefinansierede 29
Signalværdi 206, 210
Skatteadministrativt samarbejde 191
Skatteansættelse 159, 192, 217, 220
Skattearbitraget 209
Skattearter 30, 137
Skattebegreb 22
Skatteevne 27, 32
Skattefordeling 24
Skattefordringen 159, 221
Skatteforvaltningsbegrebet 22
Skattefradrag 63
Skatteklima 18, 20, 22, 63, 71
Skattekonkurrence, international 19, 207, 209
Skattekultur 20
Skattemiljø 20
Skatteopkrævning 176, 214, 223
Skatteplanlægning 62
Skattepligtig indkomst 31
Skattepolitisk samarbejde 191
Skatteprovenu 24, 31, 72, 198
Skattereformer 25
Skatteretsevne 59
Skattestruktur 25
Skattesubjekt 24, 59, 139
Skattetryk 23, 27, 31, 39, 198
Skattetyper 23
Skatteudskrivningsret 222
Skatteunddragelse 16, 62
Sociale bidrag 32, 36, 43, 49, 52, 58, 62, 201, 203, 204, 207
Sociale fonde, provenu 74
Sociale formål, støtteintentioner 33, 64, 204
Specialisering 217
Specialister 212
Specialkompetence 136, 171
Spil, afgift på 35
Stand-still 117
Standardværdi, ejendomsbeskatning 33
Statssekretærer 214
Statsskat 72, 223
Stempelmærker 33
Stikprøvekontrol 168
Store erhvervsvirksomheder, ligning af 217
Straf 185
Styring, centralistisk 142
Styring, overordnet 145
Styring, politisk 145, 149, 151
Styring, regional 154
Subsidiering 32, 39, 48, 64
Sukkerafgift 74
Supranational, se overnational
Sygdomsforsikring 33
Systemkontrol 169
Særbeskatning af enkeltpersoner 32

Talentflugt 206
Tilskudspolitik 64, 205
Tjenesteydelser 218
Tobak 35, 38, 57, 203, 205, 211
Toldafgifter 35, 74
Tolddokumenter 219
Toldgrænser 219
Toldkontrol 18
Toldområdet 219
Toldproceduren 219
Toldsamarbejde 191
Toldvæsenet 222
Totalkontrol 168

Traktaten, se EF-traktaten
Transfereringer 64, 199

Uafhængige klageinstanser 182
Udjævningspolitik 39, 201, 205
Udlicitering 125
Underskudsfremførsel 31
Underskudsmodregning 112
Underskudsoverførsel 213
Unifikationstendens 221

Valutaregulering 212
Varekontrol 219
Varelagernedskrivninger 71
Varer 218
Vejskatter 35
Velstandsafgift 74
Veterinær kontrol 219
Viceministre 214
Vin 35, 38, 48
Virksomhedsbeskatning 51, 62, 65, 207, 211, 217
Virksomhedsflugt 206
Virksomhedsoverskud 31, 113
Vurderingsværdi, ejendomsbeskatning 33
Værdiafgifter 34
Værdiansættelsesprincip 128

Økonomisk styring 214
Øl 35, 38, 48